

Министерство образования и науки Российской Федерации
федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования
**«НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ТОМСКИЙ ПОЛИТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

Институт социально-гуманитарных технологий

Направление подготовки 38.04.01 Экономика, профиль «Экономика фирмы и корпоративное планирование»

Кафедра Экономики

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

Тема работы
Уклонение от уплаты налогов субъектами малого предпринимательства как форма проявления несовершенства налоговой системы

УДК 336.225.678:334.012.64

Студент

Группа	ФИО	Подпись	Дата
ЗБМ41	Огородова Екатерина Сергеевна		

Руководитель

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
доцент кафедры экономики	Арцер Татьяна Владимировна	канд. экон. наук, доцент		

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ:

Зав. кафедрой	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Экономики	Барышева Галина Анзельмовна	Д-р экон. наук, профессор		

Томск – 2016 г.

Планируемые результаты обучения по ООП
38.04.01 Экономика,
профиль «Экономика фирмы и корпоративное планирование»

<i>Код результата</i>	<i>Результат обучения (выпускник должен быть готов)</i>	<i>Требования ФГОС-3+, критериев и/или заинтересованных сторон</i>
<i>Универсальные компетенции</i>		
P1	Самостоятельно применять методы и средства познания, обучения и самоконтроля, осуществлять интеллектуальное, культурное, нравственное, профессиональное саморазвитие и самосовершенствование в экономических областях	Требования ФГОС-3+ (ОК-1,2,3, ПК-7,8,9), Критерий 5 АИОР (2.6), согласованный с требованиями международных стандартов <i>EUR-ACE</i> и <i>FEANI</i>
P2	Эффективно работать индивидуально и в качестве члена команды, демонстрируя навыки руководства отдельными группами исполнителей, уметь проявлять личную ответственность, приверженность профессиональной этике и нормам ведения профессиональной деятельности в экономике	Требования ФГОС-3+ (ОПК-3, ПК-11,12) Критерий 5 АИОР (п. 2.3), согласованный с требованиями международных стандартов <i>EUR-ACE</i> и <i>FEANI</i>
P3	Осуществлять коммуникации в профессиональной среде и в обществе в целом, в том числе на иностранном языке, разрабатывать и представлять экономическую документацию, защищать результаты	Требования ФГОС-3+ (ОПК-1,2, ПК-2,4) Критерий 5 АИОР (п. 2.2), согласованный с требованиями международных стандартов <i>EUR-ACE</i> и <i>FEANI</i>
<i>Профессиональные компетенции</i>		
P4	Уметь организовать сбор, обработку, анализ и систематизацию статистической, научной, правовой и иной информации, выбирать адекватные методы и средства решения задач исследования, составлять на их основе научные и аналитические отчеты, обзоры, публикации по экономике фирмы	Требования ФГОС-3+ (ОК-1,2, ОПК-2, ПК-1,2,3,4,8,9,11,13) Критерий 5 АИОР (п. 1.1.,1.2), согласованный с требованиями международных стандартов <i>EUR-ACE</i> и <i>FEANI</i>
P5	Проводить анализ экономического состояния фирм, финансовой устойчивости и рентабельности, стратегии в условиях неопределенности, неустойчивости внешней среды	Требования ФГОС-3+ (ОК-2, ОПК-1, ПК-3,4,8,9,10,13) Критерий 5 АИОР (п. 1.2. 1.4), согласованный с требованиями международных стандартов <i>EUR-ACE</i> и <i>FEANI</i>
P6	Уметь анализировать и использовать данные бухгалтерского, налогового, оперативно-хозяйственного учета для организации и управления фирмой на новом уровне, выявления резервов и факторов роста, совершенствования ее политики, составления текущих и перспективных планов развития	Требования ФГОС-3+ (ОПК-3, ПК-3,6,7,9,12) Критерий 5 АИОР (п. 1.6.), согласованный с требованиями международных стандартов <i>EUR-ACE</i> и <i>FEANI</i>
P7	Уметь разрабатывать систему социально-экономических показателей, отражающих состояние фирм; обосновывать методики их расчета,	Требования ФГОС-3+ (ПК-5,6,8,10,12). Критерий 5 АИОР (п. 1.1.,1.3.), согласованный с

	прогнозировать динамику показателей деятельности предприятия; составлять планы и бюджеты развития фирм	требованиями международных стандартов EUR-ACE и FEANI
P8	Обладать способностью к самостоятельной разработке заданий по программам развития фирмы, получению проектных решений, их экономическому обоснованию, разработке методических и нормативных документов, предложений и мероприятий по реализации разработанных проектов и программ, оценке их эффективности	Требования ФГОС-3+ (ОПК-3, ПК-5,6,8,10,11,12) Критерий 5 АИОР (п. 1.5.), согласованный с требованиями международных стандартов EUR-ACE и FEANI
P9	Развивать навыки руководителя экономическими службами и подразделениями предприятий и организаций разных форм собственности, органов государственной и муниципальной власти для выполнения задач в области экономической политики фирмы	Требования ФГОС-3+ (ОПК-1,3, ПК-11,12) Критерий 5 АИОР (п. 2.3), согласованный с требованиями международных стандартов EUR-ACE и FEANI
P10	Разрабатывать и обосновывать варианты управленческих решений, организовывать коллектив на внедрение и распространение современных методов организации и управления, стратегии развития и планирования деятельности фирмы на основе внедрения современных управленческих технологий	Требования ФГОС-3+ (ПК-7, 11,12) Критерий 5 АИОР (п. 1.5.), согласованный с требованиями международных стандартов EUR-ACE и FEANI
P11	Осуществлять преподавание экономических дисциплин (прежде всего, по экономике предприятия) в общеобразовательных учреждениях, образовательных учреждениях высшего профессионального и среднего профессионального образования, а также в образовательных учреждениях дополнительного профессионального образования	Требования ФГОС-3+ (ОК-1,3, ОПК-2,3, ПК-9,13,14). Критерий 5 АИОР (п. 2.4, 2.5), согласованный с требованиями международных стандартов EUR-ACE и FEANI
P12	Приобретать и использовать навыки педагогического мастерства, методики преподавания: готовить методические материалы; разрабатывать рабочие планы и программы; подбирать соответствующий им дидактический инструментальный и методики; готовить задания для учебных групп; анализировать результаты реализации образовательной программы	Требования ФГОС-3+ (ОК-2,3, ОПК-1,3, ПК- 1,2,3,9). Критерий 5 АИОР (п. 2.4, 2.5), согласованный с требованиями международных стандартов EUR-ACE и FEANI

Министерство образования и науки Российской Федерации
федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования
**«НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ТОМСКИЙ ПОЛИТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

Институт социально-гуманитарных технологий

Направление подготовки 38.04.01 Экономика, профиль «Экономика фирмы и корпоративное планирование»

Кафедра Экономики

УТВЕРЖДАЮ:

Зав. кафедрой экономики

_____ Г.А. Барышева
(Подпись) (Дата)

ЗАДАНИЕ

на выполнение выпускной квалификационной работы

В форме:

магистерской диссертации

(бакалаврской работы, дипломного проекта/работы, магистерской диссертации)

Студенту:

Группа	ФИО
ЗБМ41	Огородова Екатерина Сергеевна

Тема работы:

Уклонение от уплаты налогов субъектами малого предпринимательства как форма проявления несовершенства налоговой системы

Утверждена приказом директора (дата, номер) № 5429/С от 08.07.2015 г.

Срок сдачи студентом выполненной работы: 23 мая 2016 г.

ТЕХНИЧЕСКОЕ ЗАДАНИЕ;

Исходные данные к работе

(наименование объекта исследования или проектирования; производительность или нагрузка; режим работы (непрерывный, периодический, циклический и т. д.); вид сырья или материал изделия; требования к продукту, изделию или процессу; особые требования к особенностям функционирования (эксплуатации) объекта или изделия в плане безопасности эксплуатации, влияния на окружающую среду, энергозатратам; экономический анализ и т. д.).

Объектом исследования является налоговая нагрузка. В качестве эмпирической базы исследования использовались публикации периодической печати, научные статьи, учебные материалы различных авторов.

Перечень подлежащих исследованию, проектированию и разработке вопросов

(аналитический обзор по литературным источникам с целью выяснения достижений мировой науки техники в рассматриваемой области; постановка задачи исследования, проектирования, конструирования; содержание процедуры исследования, проектирования, конструирования; обсуждение результатов выполненной работы; наименование дополнительных разделов, подлежащих разработке; заключение по работе).

1. Теоретические основы формирования налоговой системы.
2. Налоговая нагрузка на малые предприятия в России.
3. Социальная ответственность

Перечень графического материала
(с точным указанием обязательных чертежей)

Консультанты по разделам выпускной квалификационной работы
(с указанием разделов)

Раздел	Консультант
Социальная ответственность	Черепанова Н.В.
Английская часть	Богоряд Н.В.
Названия разделов, которые должны быть написаны на русском и иностранном языках:	
1.3 Эффективность налоговой системы разных стран мира	1.3 Tax System Efficiency in Different Countries
1.4 Несовершенства налоговой системы: причины и последствия	1.4 Taxation System Imperfection: Causes and Effects

Дата выдачи задания на выполнение выпускной квалификационной работы по линейному графику	25.01.2016
---	-------------------

Задание выдал руководитель

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
доцент кафедры экономики	Борисова Людмила Михайловна	канд. экон. наук, доцент		

Задание принял к исполнению студент:

Группа	ФИО	Подпись	Дата
ЗБМ41	Огородова Екатерина Сергеевна		

ЗАДАНИЕ ДЛЯ РАЗДЕЛА «СОЦИАЛЬНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ»

Студенту:

Группа		ФИО	
ЗБМ41		Огородова Екатерина Сергеевна	
Институт	НИ ТПУ	Кафедра	экономики
Уровень образования	Магистратура	Направление/специальность	Экономика фирмы и корпоративное планирование

Исходные данные к разделу «Социальная ответственность»:

<i>1. Описание рабочего места (рабочей зоны, технологического процесса, механического оборудования)</i> <i>на предмет возникновения:</i> - вредных проявлений факторов производственной среды (метеоусловия, вредные вещества, освещение, шумы, вибрации, электромагнитные поля, ионизирующие излучения) - опасных проявлений факторов производственной среды (механической природы, термического характера, электрической, пожарной природы) - чрезвычайных ситуаций социального характера	Рабочее место (будь то отдельный кабинет или просто локализованное пространство) работника на предприятии должно быть хорошо проветриваемо, в достаточной степени освещено и в целом – комфортное для работы. Вредных, опасных проявлений факторов производственной среды не выявлено, а также чрезвычайных ситуаций никогда не наблюдалось.
<i>2. Список законодательных и нормативных документов по теме</i>	1. ГОСТ ISO 26000-2010 «Руководство по социальной ответственности». Настоящий стандарт идентичен международному стандарту ISO 26000-2010 «Guidance on social responsibility». 2. ГОСТ CSR/KCO-2008 «Социальная ответственность организации. Требования». 3. Добровольная отчетность. SA 8000 – устанавливает нормы ответственности работодателя в области условий труда.

Перечень вопросов, подлежащих исследованию, проектированию и разработке:

<i>1. Анализ факторов внутренней социальной ответственности:</i> - принципы корпоративной культуры исследуемой организации; - системы организации труда и его безопасности; - развитие человеческих ресурсов через обучающие программы и программы подготовки и повышения квалификации; - Системы социальных гарантий организации; - оказание помощи работникам в критических ситуациях.	- принципы корпоративной культуры исследуемой организации; - развитие человеческих ресурсов через обучающие программы и программы подготовки и повышения квалификации.
<i>2. Анализ факторов внешней социальной ответственности:</i> - содействие охране окружающей среды; - взаимодействие с местным сообществом и местной властью; - Спонсорство и корпоративная благотворительность; - ответственность перед потребителями товаров и услуги(выпуск качественных товаров) - готовность участвовать в кризисных ситуациях и т.д.	- взаимодействие с местным сообществом и местной властью; - спонсорство и корпоративная благотворительность.
<i>3. Правовые и организационные вопросы обеспечения социальной ответственности:</i> - Анализ правовых норм трудового законодательства; - анализ специальных (характерные для исследуемой	

<i>области деятельности) правовых и нормативных законодательных актов; - анализ внутренних нормативных документов и регламентов организации в области исследуемой деятельности</i>	
Перечень графического материала:	
<i>При необходимости представить эскизные графические материалы к расчётному заданию (обязательно для специалистов и магистров)</i>	

Дата выдачи задания для раздела по линейному графику	02.05.2016
---	-------------------

Задание выдал консультант:

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Доцент кафедры менеджмента	Черепанова Наталья Владимировна	канд. филос. наук, доцент		

Задание принял к исполнению студент:

Группа	ФИО	Подпись	Дата
ЗБМ41	Огородова Екатерина Сергеевна		

РЕФЕРАТ

Выпускная квалификационная работа 120 с, 4 рис., 12 табл., 62 источника, 3 прил.

Ключевые слова: налоговая система, налоговая нагрузка, теневая экономика, оптимизация налогообложения, налоговая политика, уклонение от налогов.

Объектом исследования является уклонение от уплаты налогов.

Цель работы – исследовать проблемы уклонения от уплаты налогов субъектами малого предпринимательства как формы проявления несовершенства налоговой системы.

В процессе исследования проводился анализ налоговой нагрузки на малые предприятия в России. Были рассмотрены способы минимизации налоговых платежей и пути оптимизации налоговой политики.

В результате исследования на основе представленных этапов эволюции налоговой системы в России были выявлены факторы, повлиявшие на ее развитие и на изменение налогового законодательства. Данная оценка эффективности налоговой системы в разных странах мира позволила выявить положительный опыт реализации направлений ее совершенствования. Кроме того, выявленные факторы влияющих на несовершенство налоговой системы в России явились основой для выработки направлений по предотвращению уклонения от уплаты налогов. Разработаны варианты легальной минимизации налоговой нагрузки для предприятий малого бизнеса.

Основные конструктивные, технологические и технико-эксплуатационные

характеристики: магистерская диссертация состоит из двух частей. В первой части рассматриваются теоретические аспекты формирования налоговой системы. Во второй части рассмотрены формы проявления несовершенства функционирования налоговой системы в России в отношении малого бизнеса. Магистерская диссертация выполнена в текстовом редакторе Microsoft Word 10.0 и размещена в личном кабинете студента.

Степень внедрения: основные положения и выводы настоящей работы апробированы при прохождении преддипломной практики на предприятии в ЗАО «Багомес».

Область применения: результаты диссертационного исследования могут быть использованы руководителями, специалистами в отделах налогового планирования, а также в преподавании ряда социально-экономических дисциплин, в которых значительное внимание уделяется экономике, организации и управлению фирм.

Экономическая эффективность/значимость работы предложены критерии эффективности налоговой системы и методика оптимизации налоговой нагрузки на примере предприятия.

В будущем планируется изучить проблему оптимизации налогообложения на предприятиях среднего и крупного бизнеса, а также разработать подробную методику по оптимизации данного направления.

Определения, обозначения, сокращения, нормативные ссылки

Определения

В данной работе применены следующие термины с соответствующими определениями:

Налог – это обязательный индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Налоговая нагрузка – это расчетный суммарный объем денежных средств, подлежащих уплате в виде федеральных налогов (за исключением акцизов, налога на добавленную стоимость на товары, производимые на территории Российской Федерации) и взносов в государственные внебюджетные фонды (за исключением взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации) инвестором, осуществляющим инвестиционный проект, на день начала финансирования инвестиционного проекта

Уклонение от уплаты налогов – это прямое нарушение законов, что не является способом оптимизации налогообложения.

Налоговая оптимизация – это уменьшение размера налоговых обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов.

Сокращения

В данной работе применены следующие сокращения:

ЗАО – закрытое акционерное общество.

ФЗ – федеральный закон.

Ред. – редакция.

УСН –упрощенная система налогообложения.

ЕСХН – единый сельскохозяйственный налог.

ЕНВД – единый налог на вмененный доход.

ОС – основные средства.

МРОТ – минимальный размер оплаты труда.

ВЦИК – Постановление Всероссийского Центрального

Исполнительного Комитета

НЭП – новая экономическая политика

СССР – Союз Советских Социалистических Республик

НДС – налог на добавленную стоимость.

НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации.

ВВП – валовый внутренний продукт.

США – Соединенные Штаты Америки

ЕСН – единый социальный налог

ОПС – обязательное пенсионное страхование

ТКС – телекоммуникационные каналы связи

Оглавление

Введение.....	13
Обзор литературы.....	15
Объект и методы исследования	17
1 Теоретические основы формирования налоговой системы.....	18
1.1 Эволюция развития налоговой системы	18
1.2 Экономическая и правовая природа налогов	27
1.3 Эффективность налоговой системы разных стран мира.....	34
1.4 Несовершенства налоговой системы: причины и последствия.....	47
2 Формы проявления несовершенства функционирования налоговой системы в России	61
2.1 Налоговая нагрузка на малые предприятия в России	61
2.2 Уклонение от уплаты налогов субъектами малого предпринимательства.....	67
2.3 Минимизация и перспективы легализации налоговых платежей на примере ЗАО «Богомес».....	75
3 Социальная ответственность	91
Заключение	95
Список публикаций студента.....	98
Список использованных источников	99
Приложение А Налог на прибыль предприятия	107
Приложение Б Налог на добавленную стоимость	107
Приложение В Part 1.3 Tax System Efficiency in Different Countries. Part 1.4 Taxation System Imperfection: Causes and Effects	109

Введение

Налоги являются неотъемлемой частью функционирования любой фирмы, и малые предприятия не являются исключением. В ходе осуществления хозяйственной деятельности малых предприятий, налоги играют важную роль, так как они более уязвимы в этом отношении, и высокий уровень налоговой нагрузки, как правило заставляет таких предпринимателей искать пути минимизации налоговой нагрузки. Нередко поиски путей снижения налоговой нагрузки приводят к уклонению от уплаты налогов, что связано с несовершенствами налоговой системы.

Актуальностью работы является то, что во время нестабильной экономической и политической ситуации значимую роль в жизни общества является государственная поддержка, которая осуществляется за счет государственного бюджета. Отсюда одной из главных задач государства является своевременное и полноценное пополнение государственного бюджета, который в свою очередь состоит из налоговых платежей. Поэтому проблема уклонения от уплаты налогов в настоящее время стоит особо остро. Наиболее просто скрыть свои доходы субъектам малого бизнеса, так как они привлекают к своей деятельности меньше внимания со стороны контролирующих органов.

В рамках обозначенной актуальности целью работы является исследование проблемы уклонения от уплаты налогов субъектами малого предпринимательства как формы проявления несовершенства налоговой системы.

Объектом исследования является уклонение от уплаты налогов на предприятии. Предметом – уклонение от уплаты налогов субъектами малого предпринимательства.

Научная новизна: Разработаны критерии эффективности налоговой системы для субъектов малого предпринимательства и рекомендованы

элементы, позволяющие снизить долю предприятий уклоняющихся от уплаты налогов.

Практическая значимость. В работе предложена система мероприятий, которые позволят правомерно снизить налоговую нагрузку на малом предприятии ЗАО «Багомес».

Обзор литературы

Исследование этапов становления налоговой системы в России были основаны на трудах следующих авторов: И. В. Гусенко, П.Д. Агарков, Г.Г. Балабанова, Л.Г. Галкин, Т.А. Давыденко, Л.И. Журавлева, Л.А. Николаева, И.П. Чёрная, А. В. Толькушин, Г.Л. Попова.

Налоги, как экономическую категорию рассматривали И. В. Никулина, Д. С. Белоусов, А. В. Брызгалин.

Вопросами эффективности налоговой системы в различных странах занимались В. Б. Кухаренко, Н. Н. Тютюрюков, Н. Н. Тютюрюков, Л. В. Попова, И. А. Дрожжина, Б. Г. Маслов, Е. Б. Шувалова, В. В. Климовицкий, А. М. Пузин, А. Н. Козырин, О. О. Журавлева, Л. Ю. Исмаилова.

Большой вклад в развитие теории налогообложения внесли такие экономисты как У. Петти, А. Смит, Д. Рикардо, А. Вагнер, К. Маркс, К. Викаль, Эр. Линдаль, Дж. Кейнс, П. Самуэльсон, А. Лаффер, Дж. Стиглиц. Так же следует отметить российских экономистов, занимавшихся данным вопросом, а именно: Н. Тургенев, И. Озеров, А. Исаев, А. Соколов, В. Твердохлебов.

Оценка налоговой системы в данной работе была основана на работах Л. И. Якобсона, Дж. Ю. Стиглица, Ю. Корчагина, С. В. Мишина, Г.А. Ахинова, Е.Н. Жильцова.

В ходе оценки уклонения от уплаты налогов были рассмотрены работы следующих авторов: А.К. Бекряшев, И.П. Белозеров, В.Ю. Буров, Г. Р. Хамидуллина, А. П. Киреенко, М. О. Климова.

Вопросами оптимизации налогообложения на предприятии занимались следующие экономисты: А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин, С. В. Барулин, Е. А. Ермакова, В. В. Степаненко, Д.В. Попков.

При написании диссертации использованы законодательные акты Российской Федерации и Республики Алтай, Кемеровской области, данные

представленные на сайте Федеральной налоговой службы Российской Федерации, а также материалы научных конференций.

Информационно-статистическую базу исследования составили данные Федеральной службы государственной статистики, данные исследований проведенные PricewaterhouseCooper, Всемирного банка, данные исследований центра антикоррупционных исследований и инициатив Трансперенси Интернешнл.

Объект и методы исследования

Объектом исследования является уклонения от уплаты налогов на предприятие.

Методы исследования: методологической основой при написании работы являются научные методы, которые основаны на требованиях объективного и всестороннего факторного анализа уклонения от уплаты налогов субъектами малого предпринимательства как форма проявления несовершенства налоговой системы. Исследования проведены с применением совокупности методов и способов научного познания. Абстрактно-логический метод и экономико-статистический метод позволили раскрыть теоретические аспекты оценки налоговой системы страны и способов уклонения от уплаты налогов субъектами малого предпринимательства, определить основные характеристики процессов и явлений, происходящих в этой сфере.

Системно-структурный метод использован для анализа способов уклонения от уплаты налогов субъектами малого предпринимательства. Применение методов обобщения и аналогии, сравнительных и экспертных оценок, статистической обработки данных экономико-математических и экономико-статистических методов позволило определить тенденции развития организации в отношении оптимизации налогообложения. Для анализа налоговой нагрузки на предприятии ЗАО «Багомес» был использован метод документирования.

1 Теоретические основы формирования налоговой системы

1.1 Эволюция развития налоговой системы

Развитие бизнеса в стране зависит от равномерного распределения налогового бремени хозяйствующих субъектов с учетом общепринятых экономических принципов. Однако для того чтобы разработать эффективное налоговое законодательство, позволяющее рационально управлять экономикой и при этом дающее возможность пополнять государственный бюджет в необходимом объеме, не провоцируя налогоплательщика к скрыванию получаемых им доходов, необходимо изучить не только экономические законы, но и учесть исторический опыт становления налоговой системы страны.

Основными этапами становления налогового законодательства в дореволюционной России стали периоды развития торговой и промышленной деятельности. Первый этап (1721-1775) данного периода характеризуется установлением частных промысловых сборов и купеческой подушной подати. В ходе второго периода (1775-1824) была введена система гильдейских сборов с объявленных капиталов. Третий этап (1824-1865) характеризуется закреплением сословно-патентной системы обложения торговли и промышленности. На четвертом этапе (1865-1898) устанавливается патентно-подходная система налогообложения [1].

Налоговое законодательство XVII – первой половины XIX вв. является сословным и характеризует статус лиц торговой и промысловой деятельности. Так же деятельность хозяйствующих субъектов регулировалась актами таможенного, торгового, промышленного, позднее – банковского, акцизного и иного промыслового законодательства [2]. Эта особенность объясняется тем, что в рассматриваемый период понятие «Предпринимательская деятельность» еще не было сформулировано. Значение предпринимательства в современном значении сформировалось после проведения экономических преобразований Петра I, чья политика была направлена на развитие торговых отношений и

промышленности [3]. Так как в данный период большую роль играло сословное деление, то статус купцов и иных сословий городского населения был четко определен. Во времена правления Петра I, гильдии для городского населения устанавливались Регламентом Главного Министра 1721г. и Инструкцией Магистратам 1724 г.

В период правления Екатерины II было изменено сословное законодательство и введен гильдейский сбор с купечества, который представлял собой налог с объявленного капитала. В соответствии с Манифестом «По случаю заключения мира с Турцией»[4] купечество освобождалось от уплаты подушной подати и временных чрезвычайных налогов. Взамен этого купцы платили по 1% от объявленной ими по совести суммы капитала. При этом в соответствии с Указом Правительствующего Сената от 25 мая 1775г. «О разделении купечества на гильдии» купцы, объявившие капитал свыше 10 000 рублей относились к первой гильдии, от 1 000 до 10 000рублей – ко второй и от 500 до 1 000 рублей к третьей соответственно. Порядок сбора данной подати был изменен в связи с принятием Екатериной II в 1785 г. «Грамоты на права и выгоды городам Российской Империи»[4]. Были определены права и преимущества городского сословия, введена сословная организация городского населения по отношению к промысловому обложению. В соответствии с данной Грамотой любой человек объявивший капитал от 1 000 до 50 000 рублей мог записаться в одну из гильдий согласно заявленным суммам капитала. В дальнейшем Манифестом 1807 г. «О даровании купечеству новых прав и преимуществ» [5] были расширены и регламентированы права для лиц различных сословий и разрядов торгово-промышленной деятельности. Так же важным моментом стало то, что купцам разрешалось создавать товарищества для объединения капиталов и осуществления хозяйственной деятельности.

В дальнейшем, Манифестом 1812 г. «О преобразовании Комиссии погашения государственных долгов» [6], были определены торговые права и обязанности крестьян, теперь крестьяне были обязаны брать свидетельства по

роду торговли в зависимости от объявленного капитала. Мещане же имели право торгога уплачивая при этом только подушную подать. Вместе с тем, налоговое обложение в тот период по сословным группам распределялось неравномерно, были закреплены торговые ограничения для евреев и иностранцев.

Такое распределение налогового бремени привело к недостаточному получению ожидаемых финансов при сборе гильдейских податей. Данная ситуация объясняется несовершенством действующего законодательства, большое количество законодательных актов в отношении налогообложения привело к отсутствию единообразного применения законодательства. В дальнейшем данная ситуация привела к уклонению от гильдейских сборов и недофинансированию казны. Для исправления сложившейся ситуации была проведена реформа гильдейского обложения купеческого капитала. Налогообложение предпринимательской деятельности приняло форму патентной системы, заимствованной из Франции. 14 ноября 1824 г. было принято «Дополнительное постановление об установлении гильдий и о торговле прочих сословий», в котором устанавливался билетный сбор, который обеспечивал равномерность налогообложения среди торгующих одного сословия в зависимости от количества торговых и промышленных заведений. Важным событием стала возможность менее обеспеченным категориям населения вступать в гильдии, тем самым развивалась мелкая промышленность и торговля, в следствии чего казна увеличивала свой доход. Новое Гильдейское Положение было принято 9 ноября 1839 г., в него вошли все действующие на тот момент нормы обложения торговли и промышленности. Обложение торговли в данном положении закрепляло преимущество купеческого сословия, что затрудняло занятие торговой и промышленной деятельностью остальным категориям населения.

Патентная система играла важную роль в налогообложении и во второй половине XIXв., наряду с ней начала развиваться система подоходного налогообложения. Различия между приведенными системами состоит в том,

что при патентной системе налогообложению подлежали представители торгово-промышленной категории населения, вне зависимости от сословной принадлежности, а в случае подоходной системы налогообложению подлежал конкретный вид предпринимательской деятельности.

В 1863 г. было принято «Положение о пошлинах за право торговли и других промыслов». Данное положение давало право заниматься предпринимательской деятельностью любому гражданину, который был обязан уплачивать пошлину за право торговли и промысла. Цена данных торговых документов была фиксированной для каждой купеческой гильдии и зависела от географического положения, так как вся территория Российской Империи была разделена на 5 классов для промыслового обложения, так же цена зависела от вида промысла и числа рабочих. В данном периоде законодатель пытался ввести дифференцированный подход к системе налогообложения, однако недостатком данной системы стало отсутствие принципа равномерности налогообложения, связанное с проблемой равномерного деления территории на классы, так же обложение предприятий зависело от внешних признаков, а не от экономических показателей.

С целью устранить указанные недостатки в 1884 г. было принято Положение «О более равномерном обложении торговли и промышленности» в котором устанавливался сбор с прибыли некоторых крупных торговых и промышленных предприятий (те, кто предоставлял отчеты о своих доходах в соответствующие министерства) в размере 3%. Так же были введены льготы для мещан и крестьян, что способствовало развитию мелкой торговли и промышленности. В период с 1888 по 1893 гг. законодатели вносили изменения в существующую систему обложения предприятий увеличивая ранее введенный процентный сбор с предприятий, предоставляющих отчетность о доходах до 5%, раскладочный с остальных предприятий в соответствии гильдейским податям на 25%. Таким образом, была введена частичная система налогообложения [7].

Важным этапом развития налогообложения стало «Положение о государственном промысловом налоге» принятое в 1898 г., оно сохраняло черты прежней системы и говорило о том, что принадлежность к купеческому сословию определялась наличием купеческого и промыслового свидетельства. Цена патентов зависела от географического коэффициента, который устанавливался в соответствии с развитостью промышленности и торговли в данном регионе, предприятия так же разделялись на разряды в зависимости от вида деятельности. Помимо этого уплачивались промысловый налог в виде суммы процентного сбора от основного капитала и прогрессивный налог с чистой прибыли.

Не смотря на сложность структуры промыслового налога постепенно формировалась равномерная и рациональная система налогообложения, предоставляя возможности для формирования рыночных отношений, низкие ставки налога способствовали активному росту предприятий, и как следствие налоговые сборы от предпринимательской деятельности значительно увеличились.

Завершающим этапом развития системы налогообложения в дореволюционный период можно выделить период первой мировой войны, так как в условиях нестабильного политического положения доходы от ведения бизнеса сократились, а военные действия требовали пополнения государственной казны был введен подоходный налог всех форм прибыли, за основу которого брался принцип личного обложения. Особенностью данного налога стал элемент регрессивной системы обложения, таким образом более крупные предприятия были в более выгодном положении чем малые.

С приходом Советской власти были приняты меры по восстановлению кустарной промышленности, так в декрете ВЦИК от 26 апреля 1919 г. «О мерах содействия кустарной промышленности» говорилось о неприкосновенности мелкой и кустарной промышленности, они не подлежали национализации, им разрешалось торговать своими изделиями свободно.

Частное предпринимательство регулировалось законодательными мерами, определяющими условия открытия частных предприятий. В мае 1923 г. была введена обязательная государственная регистрация частных предприятий. Необходимо отметить, что в годы НЭПа частный сектор экономики состоял из денационализированных малых предприятий, однако в 20х годах были ужесточены меры, которыми ограничивалась деятельность частных предприятий. Данные меры в большей степени затронули Патентный сбор с предприятий, добавив к нему уравнильный налог, который исчислялся в процентном отношении в зависимости от оборота. Так же, в данный период, взимался налог на сверхприбыль, базой для данного налога служила разница между полученной и установленной как нормальная прибылью.

Таким образом принятые меры привели к значительному снижению частного сектора и малого предпринимательства в целом. В дальнейшие годы государственное внимание было направлено на кооперацию мелкого производства. С мая 1936 г. некооперированные кустари стали облагаться налогом по фактическому доходу, по сравнению с тарифным – в полуторном размере. Также во второй половине 30х годов были приняты меры по запрету выдачи кустарям и ремесленникам лицензионных удостоверений, включая ранее разрешенные виды промыслов.

Таким образом политика государства была направлена на постепенное уменьшение доли кустарного и ремесленного производства до полного его исчезновения. Данная идея нашла своё отражение в Конституции СССР 1936 г., когда малое предпринимательство ставилось в противовес социалистическому хозяйствованию.

В дальнейшем сокращение числа мелких производителей привело к неудовлетворенности платежеспособного спроса на многие виды товаров и услуг, для решения данной проблемы в 1976 г. было принято положение о кустарно-ремесленных промыслах, которое давало возможность для развития индивидуальной трудовой деятельности. Отношение к малому

предпринимательству постепенно менялось и в Конституции 1977 г. было подтверждено право граждан на занятие индивидуальной трудовой деятельностью. Несмотря на это широкое распространение малого предпринимательства начинается только после принятия 19 ноября 1986 г. закона СССР об индивидуальной трудовой деятельности.

Зарождение системы налогообложения в сфере малого предпринимательства произошло в период кооперации, которая привела к развитию частного предпринимательства после принятия в 1988 г. Закона СССР «О кооперации в СССР». В результате чего, была организована льготная система налогообложения для кооперативов. Положение об организации деятельности малых предприятий от 1988 г. ввело упрощенный порядок регистрации малых предприятий, что дало им большую самостоятельность в ходе осуществления хозяйственной деятельности.

На развитие малого предпринимательства в большей степени повлияли законопроекты, принятые с начала 90х годов. В частности, Закон СССР «О мерах по созданию и развитию малых предприятий» принятый в 1990 г. разъяснял моменты, связанные с государственной регистрацией малого предприятия. Начиная с 1995 г. были установлены преимущества для малых предприятий, в виде упрощения учета и предоставления льгот [8], а именно:

- льготный период уплаты налогов;
- сниженное налоговое бремя на этапе становления бизнеса;
- налоговые льготы по НДС по видам продукции, чаще всего выпускаемых малым бизнесом (продукты питания, товары для детей и т. д.);
- льготы, на освобождение от налогов по отраслевому признаку, от части налогов освобождались отрасли популярные среди малого бизнеса;
- возможность начислять ускоренную амортизацию основных фондов, и возможность списывать на себестоимость в первый год реализации половину стоимости основных фондов.

Благодаря вышеперечисленным льготам, малый бизнес в России в первой половине 1990х годов активно развивался. Однако существующая

система налогообложения для малых предприятий оставалась достаточно сложной. По этой причине в 1995 г. был принят Федеральный закон «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства», которая позволила:

- платить один налог вместо нескольких, что позволяло, как правило, снизить налоговую нагрузку;

- вести учет по упрощенной схеме, что дало возможность сократить расходы, так как теперь с ведением учета мог справиться сам предприниматель;

- более точно прогнозировать хозяйственную деятельность, так как не было необходимости учитывать весь комплекс налогов;

- выбирать режим налогообложения (общий или упрощенный).

Однако, упрощенная система налогообложения имела ряд минусов:

- единый налог не заменял некоторые из налогов, например, страховые взносы;

- выбор объекта обложения (совокупный доход или валовая выручка) осуществлялся органами власти. При формировании совокупного дохода состав затрат был слабо связан с калькуляцией себестоимости в целях налогообложения, а неполный перечень затрат приводил к завышению совокупного дохода, в следствии чего увеличивался налог;

- не все малые предприятия могли применять единый налог, так как принятые в 1995 г. законопроекты имели разные критерии отнесения предприятия к малым;

- переход на упрощенную систему не гарантировал стабильности при развитии бизнеса, так как предприятие, у которого менялись установленные критерии должно было вернуться к общей системе налогообложения.

В результате обострения проблем государственного долга и увеличения доходной части бюджета в 1998 г. привело к принятию Федерального закона «О едином налоге на вмененный доход для отдельных видов деятельности»,

который был призван упростить налогообложение и увеличить доходность от малого бизнеса [9].

Специальный налоговый режим играет важную роль в развитии малого бизнеса, однако, в период своего появления он подвергся резкой критике, так как практически сразу после его введения он был признан несостоятельным из-за большого количества разночтений, ошибок и ярко выраженной фискальной направленности.

В результате этого правительство Российской Федерации, основываясь на международном опыте налогообложения малого предпринимательства начиная с 2002г. приступило к изменению специальных режимов налогообложения.

Несмотря на то, что специальные налоговые режимы внесли значительные изменения в подходы решения налоговых проблем малого предпринимательства, немаловажным является анализ исторического опыта дореволюционной России в сфере налогообложения малого бизнеса.

Стадии развития законодательства в области налогообложения предпринимательской деятельности показывает, что законодательные органы стремились перейти к западноевропейской системе подоходного обложения, в основе которого лежит чистая доходность хозяйствующих субъектов, а не внешние признаки предприятий, исчисление чистого дохода обеспечивало равномерность налогообложения, в следствии чего количество предприятий, облагаемых по такому принципу стало бы увеличиваться. Подоходная система обложения была связана с установлением прогрессивных ставок для каждого вида налогов, причем все предприятия делились по разрядам или классам, каждому из которых законодательно присваивался процент обложения. Определение разрядов промыслов строилось на основе разработки промыслового кадастра, несмотря на то, что такая система являлась достаточно сложной при определении объекта налога, но зато достигалось социальное равенство, снижалось налоговое бремя, увеличивался доход от сбора промышленного налога в бюджете государства. На сегодняшний день

это является немаловажным показателем, как становления, так и развития системы налогообложения.

1.2 Экономическая и правовая природа налогов

В отношениях между государством и налогоплательщиками необходимо четко определять характер отношений, экономический или правовой. Поэтому в настоящее время рассмотрение налога с правовой и экономической точки зрения является актуальным.

Понимание налога как правовой категории позволяет выделить ряд признаков, которые отличают налог от других платежей, так в российском законодательстве отличительными признаками налога являются [10]:

- обязательный характер, говорит о том, что каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги. Обязательность проявляется во властном характере отношений между субъектами хозяйствования и государством. Обязанность по уплате возникает с момента возникновения законодательно установленных фактов;
- законодательный характер выражается в том, что только законодательная власть вправе вводить и отменять налоги;
- безэквивалентность. С точки зрения налогоплательщика, налоги являются безвозмездными, однако с точки зрения общества налоги носят эквивалентный характер, так в случае, если общество считает действия государства в своем отношении недостаточными, то неохотно платит налоги;
- целевой характер выражается в денежной потребности государства и муниципальных образований для выполнения своих функций.

Также следует рассмотреть отличие налогов от других обязательных платежей. Так доходную часть бюджета разделяют на налоговые и неналоговые поступления. К неналоговым поступлениям относятся доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, доходы от продажи или иного возмездного отчуждения имущества, находящегося в государственной и муниципальной

собственности, доходы от платных услуг, оказываемых соответствующими органами государственной власти, органами местного самоуправления, а также бюджетными учреждениями, находящимися в ведении соответственно федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов РФ, органов местного самоуправления, средства, полученные в результате применения мер гражданско-правовой, административной и уголовной ответственности, и иные суммы принудительного изъятия, доходы в виде финансовой помощи и бюджетных ссуд, полученных от бюджетов других уровней бюджетной системы РФ и иные неналоговые доходы. К налоговой части государственного бюджета относятся: сборы, пошлины, таможенные пошлины и различные платы. Различия между всеми видами платежей состоит в специфике назначения и особенностях правового регулирования в отношении их изъятия.

В качестве критерия отличия налога от других видов обязательных платежей в России выступает признак нормативно-правового регулирования, согласно которому налоговые отношения регламентируются нормами налогового законодательства, а неналоговые обязательные платежи регламентируются нормами других отраслей права. Отличие налогового и неналогового платежа состоит в том, что налог устанавливается и вводится законом и, как правило, не имеет целевого назначения, в то время как сборы и пошлины несут в себе специальную цель и интересы.

Так в соответствии с НК РФ (п. 1 ст. 8) [11] под налогом понимается обязательный индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. В данном определении явно прослеживаются все признаки налога, определенные в экономической теории, а именно [12]:

- обязательность, которая подразумевает, что уплата налога является конституционно-правовой обязанностью, и юридическое или физическое лицо не вправе отказаться от его уплаты.
- индивидуальная безвозмездность – взамен уплаты налога плательщики не получают со стороны государства какие-либо блага носящие индивидуальный характер;
- уплата в денежной форме. Данный признак закрепляет форму уплаты налога в денежной форме, исключая уплату налогов в натуральной или другой форме отличной от денежной;
- публично-нецелевой характер, говорит о функциональном назначении налогов в финансовом обеспечении реализуемой государством внутренней и внешней политики, то есть в обеспечении нормальной жизнедеятельности общества.

Рассматривая налог с экономической точки зрения важным критерием является его рассмотрение с точки зрения денежных отношений, складывающихся между государством и хозяйствующими субъектами путем привлечения денежных средств от предприятий, в частности малых в распоряжение государства.

Налоги являются основным источником доходов государства, а в условиях рыночной экономики они становятся одним из важнейших рычагов воздействия на деятельность предприятий, так как система налогообложения способна регулировать процессы и тенденции, происходящие в межбюджетных отношениях и через систему льгот и санкций способна оказывать воздействие на производителей товаров работ и услуг.

С помощью налогов государство решает экономические, политические, социальные и другие общественные проблемы. Практическое значение налогов отображается по средствам функций налогообложения. Функции налогов показывают, как реализуется общественное назначение данной экономической категории как инструмента стоимостного распределения и перераспределения доходов. Все функции налогообложения:

стимулирующую, регулирующую, фискальную и контрольную, а также инструменты их воздействия на экономику можно представить в виде схемы, представленной на рисунке 1.



Рисунок 1 – Функции налогов [13]

Рассмотрим данные функции более подробно:

Контрольная функция призвана отслеживать количественные и качественные параметры налогообложения. Суть данной функции состоит в своевременной уплате налогоплательщиками налогов в полном объеме.

Фискальная (распределительная) функция налогов является основной функцией. С ее помощью формируются финансовые ресурсы государства. Данная функция обеспечивает доходную часть бюджета. Но если предпринимательский сектор и домашние хозяйства испытывают колебания, то сбалансированность бюджета нарушается, а это часто ведет к экономической нестабильности. Уменьшение или увеличение размера налогов

служит действенной вынужденной мерой приспособления бюджета к нуждам социально-экономических и иных программ.

Регулирующая функция налогов призвана решать посредством налоговых механизмов те или иные задачи налоговой политики государства, а также оказывает влияние системы налогообложения на экономические процессы и тенденции, происходящие в обществе. Посредством налогового механизма (налоговых ставок, системы льгот, отсрочек уплаты налогов и форм предоставления налогового кредита и т. п.) государство может регулировать инвестиционную деятельность хозяйствующих субъектов предпринимательскую активность физических лиц и т. д. Регулирующая функция, таким образом, проявляется в процессе воздействия налоговых отношений на макроэкономические пропорции и поведение хозяйствующих субъектов. Эта функция реализует не только экономические отношения, выражающие иерархическую подчиненность (власть – плательщик), но и отношения экономических агентов между собой.

Социальная функция налогов тесно связана с фискальной и регулирующей функциями посредством условий взимания подоходного и поимущественного налогов. Налоги взимаются в большем размере с обеспеченных слоев населения, при этом значительная их доля должна в виде социальной помощи поступать к малоимущим слоям населения. Данная функция затрагивает проблему справедливого налогообложения и реализуется посредством:

- использования прогрессивной шкалы налогообложения;
- применения налоговых скидок (например, с доходов граждан, направляемых на приобретение или строительство нового жилья);
- введения акцизов на предметы роскоши (например, акциз на ювелирные изделия);
- введения в структуру налоговой системы ряда отчислений, направляемых во внебюджетные государственные социальные фонды и т. п.

Социальная функция обеспечивает решение социальных задач, находящихся за пределами рыночного саморегулирования посредством перераспределения национального дохода с целью поддержания социального баланса в обществе, поэтому его роль в период нестабильной экономической ситуации значительно возрастает.

Важное значение для современной теории и практики налогообложения имеют формы классификации налогов [14]:

- по способу взимания налоги можно подразделить на прямые, устанавливаемые непосредственно на доход или имущество налогоплательщика, владение и пользование которым служит основанием для налогообложения и косвенные, которые включаются в цену товара (работы, услуги). При уплате косвенных налогов, налоговое бремя ложится на потребителей товаров, работ и услуг, а при уплате прямых на производителей;
- по органу, который устанавливает налоги, они делятся на федеральные, региональные и местные;
- по целевой направленности введения налога;
- по субъекту-налогоплательщику налоги делятся на налоги с физических лиц и налоги с предприятий и организаций;
- по порядку ведения выделяют общеобязательные и факультативные налоги. К общеобязательным относят налоги взимаемые на всей ее территории независимо от того, в какой бюджет они поступают, к факультативным относятся налоги взимание которых является компетенция органов местного самоуправления;
- по уровню бюджета в который зачисляется налог, их можно подразделить на закрепленные и регулируемые. Закрепленные налоги целиком поступают в консолидированные бюджеты, а регулируемые поступают одновременно в бюджеты различных уровней в пропорции, в соответствии с бюджетным законодательством;

- По целевой направленности введения налоги делятся на абстрактные и целевые. Абстрактные (общие) налоги формируют бюджет страны в целом, а целевые (специальные) налоги вводятся для финансирования конкретного направления затрат государства.

Налог с экономической точки зрения характеризуется совокупностью отношений между государством и хозяйствующим субъектом в отношении перераспределения ВВП с целью формирования централизованных денежных фондов государства. Налоги принимают участие в перераспределении ВВП и национального дохода, а налогообложение выступает частью единого процесса воспроизводства, специфической формой производственных отношений. Источником налогов является вновь созданная стоимость, образующаяся в ходе производства посредством использования труда, капитала и природных ресурсов. Изъятые налоги становятся государственной собственностью и используются для выполнения государством своих функций. Налоги в свою очередь необходимы для общественного развития, поэтому необходимо рассмотреть их роль в формировании ВВП. Так по мере развития производственных сил, роста национального богатства совершенствуются финансовые отношения в обществе в отношении образования, распределения и использования доходов предприятий наемных работников и государства. Первичный доход образующийся в сфере производства товаров и услуг составляет ВВП, который определяется как рыночная стоимость всех товаров и услуг за вычетом материальных затрат, то есть включает оплату труда и социальные отчисления, валовую прибыль экономики, налоги на импорт и производство.

Оплата труда формирует первичные доходы наемных работников, а валовая прибыль экономики составляет первичные доходы хозяйствующих субъектов, а налоги взимаемые с этих доходов, формируют доходы государства как собственника природных ресурсов и регулятора национальной экономики. В дальнейшем эти доходы сосредотачиваются в

государственном бюджете. Таким образом, первичные доходы хозяйствующих субъектов формируются на стадии создания товаров и услуг.

Другая часть финансовых отношений с государством охватывает сферу распределения первичных доходов хозяйствующих субъектов. Таким образом, налог представляет собой долю произведенного ВВП, перераспределяемую в целях реализации функций государства.

Таким образом, изъятие государством в пользу общества части стоимости ВВП в виде обязательного взноса составляет сущность налога.

Экономическая и правовая составляющие налогов тесно взаимосвязаны, не смотря на то, что несут в себе различные взгляды на налогообложение. С правовой точки зрения, правовая природа налога характеризует процесс взимания и структуру налога, а экономическая природа налогов отражает их значение для экономики в целом. Важное значение распределение налогов играет для малого бизнеса, так как историческое развитие налогообложения показало, что становление налоговой системы в отношении малых предприятий было неравномерным. Становление налоговой системы в отношении малого бизнеса было прервано в советском периоде и по факту в настоящее время налоговая система России ищет оптимальные пути совершенствования законодательства в отношении малого бизнеса. В данном процессе большую роль имеет то, какое значение для экономики страны имеет существующая система налогообложения, так как часть первичного дохода государства будет получена малым бизнесом в виде дотаций и других мер поддержки.

1.3 Эффективность налоговой системы разных стран мира

Уровень влияния налоговой системы на решение социально-экономических задач при учете системы интересов всех экономических субъектов характеризует эффективность налоговой системы. Одним из принципиально важных направлений улучшения любой системы налогообложения, является ее содержательный анализ, направленный на

выявление как сильных, так и слабых сторон налоговой системы во всех аспектах ее изучения: функциональном, элементном и организационном. При проведении такого анализа следует произвести сравнительный анализ данной налоговой системы с другими, для выявления сильных сторон, которые могут быть применены к Российской системе налогообложения.

Налоговые системы большинства стран мира складывались на протяжении столетий в различных экономических, политических и социальных условиях. Поэтому они являются уникальными в отношении видов и структуры налогов, ставкам налогообложения, способам взимания, фискальным полномочиям органов власти разного уровня, масштабам и количеству предоставляемых льгот, и ряду других важных признаков. Однако при формировании налоговой системы существует ряд общих принципов построения.

Налоговая система США подразделяется на три уровня, а именно: федеральный бюджет, который составляет 70% от всех налоговых поступлений в стране; бюджет штатов, составляющий 20% от всех налоговых поступлений; бюджет местных органов, на долю которого приходится 10% от собранных в стране налогов. Федеральный бюджет США состоит преимущественно из прямых налогов, таких как индивидуальный подоходный налог (налог на личный доход), целевые отчисления в фонды социального обеспечения, налог на прибыль корпораций. Бюджеты штатов и местные бюджеты складываются, как правило, из косвенных налогов и поимущественного налогообложения [15]. Структура федеральных налогов США включает такие налоги как:

- индивидуальный подоходный налог, взимающийся по прогрессивной ставке. Он составляет 48% доходной части бюджета;
- налоговые отчисления в фонды социального обеспечения вносятся как работником, так и работодателем в равных долях. Доля данного налога в федеральном бюджете составляет 34%;

- налоги с прибыли корпораций, основная ставка которого составляет 35%. Налог вносится постепенно в зависимости от уровня прибыли, так с первых 50 000 \$ прибыли уплачивается 15%, за последующие 25 000 \$ в размере 25%, с дальнейших доходов уплачивается основная ставка налога. Данная система деления оказывает значительную поддержку для предприятий малого бизнеса [16]. Доля данного налога в федеральном бюджете составляют 10%;

- акцизные сборы составляют 4% и т.д.

Структуру доходов штатов невозможно структурировать, так как экономическое состояние штатов сильно разнится и не везде используются все налоги. Традиционно большую часть налогов платят физические лица (обычно, они вносят в бюджет суммы в пять-шесть раз превышающие отчисляемые коммерческими структурами). Частные лица платят федеральные налоги по «прогрессивной» шкале [17].

В Швейцарии действует трехуровневая система налогообложения, так налоги взимаются конфедеративным правительством, кантонами и муниципалитетами, при этом в каждом из 26 кантонов имеются свои законы налогообложения. Налоговая система каждого кантона регулирует налогообложение доходов, имущества, наследства, капитала, земли и других объектов. Также, каждая из общин, которых в стране 2 800 имеет право устанавливать коммунальные налоги по собственному усмотрению или воспользоваться рамками, установленными на кантональном уровне [18]. В федеральный бюджет вместе с основными доходами, поступающими от таких налогов как НДС, гербовый сбор и таможи, предусмотрен федеральный налог на доход.

Налоги, собираемые в Швейцарии, можно подразделить на две группы, это – налоги с доходов и собственности и налоги на потребление и владение, представленные в таблице 1.

Таблица 1 – Группы налогов в Швейцарии

Налоги с дохода и собственности	Налогообложение потребления и владения
Конфедерация	
Подходный налог Налог на прибыль и капитал Налог, взимаемый у источника Гербовые сборы	Налог на добавленную стоимость Налог на табак Налог на пиво Таможенные пошлины
Кантоны	
Подходный налог Подушный налог Налоги на прибыль и капитал Налог на наследства Налог на недвижимость	Налог на транспортные средства Налог на собак Налог на зрелища Гербовые сборы
Муниципалитеты	
Повторение налогов кантонов	Повторение налогов кантонов
Примечание: Источник данных [18, 165]	

Швейцария является выгодной страной для места регистрации предприятий из-за низких налоговых ставок. Однако, ставки налогов могут сильно варьироваться из-за наделения кантонов законодательной властью, так ставки налога на прибыль могут варьироваться от 11 до 29%. Так же следует отметить, что в Швейцарии существуют и достаточно высокие ставки по отдельным налогам, так, например, налог на дивиденды там составляет 35%, в то время как в России аналогичный налог взимается по ставке 9%.

Подходный налог в Швейцарии взимается по прогрессивной ставке налога в случае, если годовой доход превышает 200 000 франков, налоговые ставки варьируются до 42%. На первый взгляд такие ставки налогообложения могут показаться невыгодными (ставка подходного налога в России составляет 13%) однако, в Швейцарии существует единый налог для физических лиц и размер налога рассчитывается с учетом расходов на поддержание привычного уровня жизни (содержание дома, автомобилей, отдых и т.п.), а не исходя из реальных доходов по всему миру с учетом прироста капитала. Этот налог имеет высокие налоговые ставки, но есть возможность договориться индивидуально с налоговым департаментом о ее размере. Швейцарские власти не претендуют на доходы по всему миру после уплаты единого налога в Швейцарии. Именно благодаря такой налоговой системе Швейцария стала столь популярна. Она имеет гибкую налоговую

систему и любой человек может обратиться в налоговый департамент и договориться о размере выплачиваемых им или его компанией налогов.

В Германии, наиболее крупные налоговые источники формируют сразу три или два бюджета. Так, например, подоходный налог с физических лиц являющийся основным источником государственных доходов распределяется между бюджетами страны следующим образом:

42,5% – поступлений направляется в федеральный бюджет;

42,5% – в бюджет соответствующей земли;

15% – в местный бюджет [17].

Налог на корпорации делится в пропорции 50% на 50% между федеральным и земельным бюджетами. Налог с продаж также распределяется по всем трем бюджетам, но соотношения часто изменяются. Налог с продаж служит регулирующим источником доходов, за счет которого происходит выравнивание финансового положения земель. В Германии применяется не только вертикальное, но и горизонтальное выравнивание доходов. Так земли, имеющие высокий доход перечисляют часть своих финансов менее развитым землям.

В Германии не уплачивается НДС, вместо него предприниматели платят налог с продаж, который составляет около 28% государственных доходов. Налог с продаж в государственном бюджете Германии составляет около 14%, однако существуют льготы на продовольственные товары и книжно-журнальную продукцию, которые облагаются налогом по ставке 7%. Налог на доходы корпораций взимается с балансовой прибыли компании, ставка налога на нераспределенную прибыль – 50%, а дивиденды облагаются по ставке 26%. Подоходный налог в Германии носит прогрессивный характер, его ставки колеблются от 19% до 53%. Максимальная ставка налога применяется к гражданам с доходом свыше 120 000 марок. Социальные отчисления от фонда заработной платы составляют 6,8%. Сумма отчислений делится в равной пропорции между предпринимателем и работником. Местные налоги в Германии носят в большей степени регулирующий

характер, они регулируют деловую активность в регионах. Стимулирующая функция налоговой системы Германии проявляется в инвестиционном потенциале системы налогообложения, который предполагает наряду с использованием норм ускоренной амортизации льготное налогообложение той части прибыли хозяйствующих субъектов, которая выделяется на формирование резервов, основным назначением, которых является обеспечение перспективного развития хозяйствующих субъектов. Реализация фискальной функции налоговой системы Германии также имеет существенную специфику, главной чертой которой является примерно одинаковое и весьма значительное налоговое бремя, которое несут физические и юридические лица.

Согласно рейтингу налоговых систем [20] Россия в 2009 году занимала 134 место, российские предприниматели были вынуждены отдавать половину коммерческой прибыли, при этом затрачивая 56 рабочих дней на подготовку и уплату отчетности. При этом годом ранее Россия занимала 130 место. Эксперты отмечают, что это связано не с изменением налоговой системы России, а с изменением налоговых систем других стран, улучшивших свои показатели. Так, Китай, занимавший соседнее с Россией 133 место, за год поднялся в данном рейтинге на 35 пунктов. Российская система налогообложения уступает китайский в соответствии с рейтингом количеством налогов, в Китае их 9, однако, суммарная ставка составляет 79,9%. Величина налоговой ставки в США (42,3%) практически не отличается от нашей, но при этом они находятся на 46-м месте, что связано с технологией сбора налогов. В США уплачивают 10 налогов, а на их уплату тратится 187 часов в год. Через год США поднялись в указанном рейтинге на 30 позиций [21], что связано с активным использованием информационных технологий налогоплательщиками США. В 2010 году, Россия оказалась на 131 месте, что связано с отменой ЕСН, ОПС и с активным внедрением сдачи отчетности по ТКС, а в 2011 году уже на 105 месте [22] – внедрение информационных технологий стало одним из приоритетных направлений в реформировании

налоговой системы РФ. В 2015 году по сравнению с 2014 годом Россия поднялась с 64 места [23] на 62 [24] в рейтинге налогового администрирования, что, несомненно, является положительным моментом. Существенное улучшение позиции России в мировом рейтинге ведения бизнеса обусловлено в этом году изменением методики подсчета. Во все предыдущие года обо всей стране судили по ее столице. Исследователи брали Москву в качестве эталона и по ней делали выводы об удобстве ведения бизнеса во всей стране. Эта практика применяется для всех стран. Так же внимания заслуживают, конечно же, лидеры рейтинга – страны, которые могут похвастаться самыми удобными налоговыми системами, приведенными в таблице 2.

Таблица 2 – Десять самых удобных налоговых систем мира

№	Страна	Общее число налогов	Время, затрачиваемое на уплату налогов, (часов в год)	Полная налоговая ставка, (%)
1	Мальдивы	1	0	9,1
2	Катар	1	36	11,3
3	Гонконг	4	80	24,2
4	ОАЭ	14	12	14,4
5	Сингапур	5	84	27,9
6	Ирландия	9	76	28,8
7	Саудовская Аравия	14	79	14,5
8	Оман	14	62	21,6
9	Кувейт	14	118	14,4
10	Кирибати	7	120	31,8
Примечание: Источник [24]				

Согласно исследованию Price-waterhouse Coopers, самые простые налоговые режимы действуют в ближневосточных и азиатских государствах. Среди европейских стран самая простая система налогообложения у Ирландии, на ее территории действует 9 налогов, на уплату которых требуется 76 часов в год, а полная налоговая ставка составляет 28,8%.

В таблице 3 приведены страны с самой сложной налоговой системой.

Таблица 3 – Десять самых сложных налоговых систем мира

№	Страна	Общее число налогов	Время, затрачиваемое на уплату налогов, (часов в год)	Полная налоговая ставка, (%)
172	Панама	59	482	50,6
173	Ямайка	72	414	51,3
174	Мавритания	38	696	98,7
175	Гамбия	50	376	292,4
176	Боливия	41	1080	78,1
177	Венесуэла	70	864	56,6
178	Центрально-Африканская Республика	54	504	203,8
179	Республика Конго	61	606	65,5
180	Украина	99	848	58,4
181	Беларусь	112	1188	117,5
Примечание: Источник [24]				

Следует отметить, что в ходе исследования не принималась во внимание зависимость между уровнем экономического развития страны и удобством налоговой системы.

Анализируя данные исследований за несколько лет, и проследив динамику изменения налоговых систем можно выбрать страны наиболее близкие к России по экономическому уровню, и выбрав страны с положительной динамикой. На основе налоговых систем данных стран можно наметить пути совершенствования налоговой системы в России. Для этого необходимо изучить налоговые системы данных стран, разобрать проблемы и методы их разрешения, а также возможности применения в России.

Показателем налоговой нагрузки служит отношение суммы всех взимаемых налогов к объему произведенного ВВП. Данные уровня налоговых изъятий представлены в таблице 4.

Таблица 4 – Удельный вес налоговых поступлений в различных странах по отношению к ВВП (в процентах)

Страна	Доля налогов и обязательных платежей	Доля налогов без обязательных платежей
Австрия	45,5	29,9
Великобритания	33,9	27,7
Германия	42,9	23,1

Продолжение таблицы 4

Страна	Доля налогов и обязательных платежей	Доля налогов без обязательных платежей
Дания	52,8	49,7
Испания	35,5	21,7
Италия	42,9	27,4
Канада	36,3	31,0
Нидерланды	44,8	26,6
США	31,8	22,7
Франция	46,3	24,9
Швеция	54,2	38,1
Япония	28,6	18,2
Россия	30,7	22,1
Приложение: Источник [25]		

Из приведенных данных можно сделать вывод о том, что в большинстве экономически развитых стран мира к настоящему времени практически достигли максимально возможного уровня перераспределения через налоговую систему ВВП и национального дохода. Поэтому дальнейший рост поступлений доходов в бюджет этих стран происходит за счет изменения структуры налоговых изъятий и обеспечения на этой основе прямой зависимости роста налогов от роста ВВП.

Основываясь на показателях ВВП на душу населения проведем сравнительный анализ систем налогообложения Швеции, США, Германии, Великобритании, Норвегии и Японии.

Фискальная функция налогов является первостепенной, так как от ее выполнения зависит смысл существования налоговой системы. Для реализации данной функции необходимо соблюдение следующих условий: относительная простота расчетов и наиболее простые и менее затратные способы их взимания, сохранение стабильности, система мер, препятствующих уклонению от выплат налогов. Представленные для анализа налоговые системы успешно выполняют данную функцию.

Социальная функция преследует цель соблюдения принципов социальной справедливости в ходе взимания налогов.

Производственно-стимулирующая функция требует от налоговой системы создания стимулов для предприятия к производственной и

экономической деятельности. А так же, данная функция требует от налоговой системы не препятствовать развитию и созданию предприятий.

В налоговой системе США предусмотрены, хотя и весьма сложные, но четко регламентированные процедуры оценки облагаемых доходов. Система налогообложения США предусматривает пониженные ставки и льготы для предприятий с низким уровнем дохода, а также для фирм, осуществляющих обновление оборудования и строительство. Благоприятный налоговый климат в США создают прогрессивные ставки налогообложения, большое количество целевых льгот, дискретность налоговых отчислений (более высокие налоговые ставки применяются лишь к определенной части облагаемой суммы), скидки и исключения.

Важную роль в налогообложении США играют штрафные санкции, наиболее заметным из них является комбинированный штраф за неуплату налогов, который составляет 5% от неуплаченной суммы и 50% от суммы, возможного дохода налогоплательщика, при размещении данных денежных средств в банке при стандартных ставках доходности. Данная мера помогает избежать ситуации, в которой предпринимателю выгоднее платить штраф и направлять неуплаченную сумму в развитие предприятия, по причине того, что полученные выгоды от развития будут во много раз превышать штрафные санкции, установленные государством. Таким образом, в США предпринимателям не платить налоги не выгодно, в то время как в России выгодней заплатить штраф, чем платить налог.

В Великобритании налоговая система устроена довольно сложно, но не смотря на это, она предоставляет более льготные условия в сравнении с другими европейскими странами. Это происходит за счет более низких ставок обязательных социальных налогов при стимулировании добровольных взносов и сбережений, и более низких ставок подоходных налогов с корпораций и физических лиц.

Для Франции характерны более высокие взносы в фонды социального назначения и доля налогов в ВВП. Во Франции налоговая система построена

достаточно жестко по отношению к физическим лицам и семьям, имеющим высокие доходы, однако бедные слои населения имеют возможность снизить индивидуальный подоходный налог до нуля за счет применения вычетов. Следует отметить, что для предприятий малого бизнеса в данной стране установлены одни из самых высоких налогов и обязательных отчислений.

В связи с этим, можно сделать вывод, о том, что налоговая система Франции в сравнении с Великобританией и США ведет более жесткую налоговую политику в отношении компаний и личных доходов населения. Так же следует отметить отличие налоговой системы Франции и России. Так во Франции существуют таблицы, закрепленные в налоговом кодексе, которые позволяют рассчитать предполагаемый доход налогоплательщика в зависимости от его образа жизни. В случае если налогоплательщик имеет дом определенной кадастровой стоимости, то его доход примерно определяется как пятикратная сумма годовой арендной платы при сдаче дома в наем. В случае если гражданин имеет домашнего работника, то его доход составляет не менее 30 000 франков в год, в случае покупки нового автомобиля доход составит 75% от стоимости автомобиля и т.д. В ситуации, когда налогоплательщик имеет дом, работника и автомобиль, суммы налога приведенные ранее складываются. Таким образом, налоговые органы сами устанавливают примерную сумму дохода лица в случае, когда гражданин не подал декларацию. В России контроль над расходами физических лиц не осуществляется.

Налоговую систему Японии в значительной степени можно назвать высокоадаптивной и гибкой, так как она чутко реагирует на изменения, как в социальной, так и экономической сферах. Налоговая система Японии отличается наиболее низким уровнем налоговой нагрузки среди развитых стран. Так доля налогов в государственных доходах Японии составляет 26%, в то время как во Франции она составляет 34%, а в Великобритании – 40%.

В Японии налоги предприятий составляют около 50% прибыли. Однако такие большие объемы налоговых изъятий здесь компенсируется проведением активной промышленной политики государства.

Самые высокие налоговые ставки в Швеции и Норвегии. В Швеции политика высоких налоговых ставок привела к падению темпов экономического роста, снижению конкурентоспособности товаров данной страны и переводу ряда производств за пределы страны. Данная ситуация заставила правительство страны значительно снизить основные ставки налогов на прибыль и НДС. Однако налоги на личные доходы остались на прежнем уровне. Льготы имеют большую роль в налогообложении прибыли для большинства стран, так как уменьшают общую ставку налога на прибыль. В США льготы снижают налог на прибыль примерно на 8%, в Англии – на 9%. В Германии под действием льгот и вычете части промыслового налога снижает налог на прибыль примерно на 16%. В Японии льготы уменьшают общую ставку налога на прибыль на 4%, в Италии – на 12% [26].

Наиболее эффективны в рассматриваемом аспекте, налоговые системы Великобритании и США. Из анализа налоговых систем данных стран можно сделать вывод, что благополучные условия для ведения бизнеса могут обеспечить введение значительных налоговых льгот и уменьшение ставки налога на прибыль. В Германии и Франции ставки налога на прибыль колеблются от 25% до 40% [17], а налоговые льготы не несут в себе большого значения. В большинстве стран мира налоговые льготы призваны стимулировать создание новых предприятий, поток инвестиций, связанных с внедрением техники и технологии экологического типа, с экономией в потреблении энергии, воды и для ускоренного развития экономически. Наибольшая нагрузка на предприятия наблюдается в таких странах как Швеция и Норвегия, данные страны используют минимальные налоговые льготы. Однако считается, что, хотя налоги и высоки, основная часть собранных средств возвращается населению в форме различных услуг.

Основываясь на проведенном анализе можно сделать вывод, что преобразование и развитие налогового законодательства России должно быть ориентировано на выделение наиболее эффективных элементов из налоговых систем рассмотренных стран. Однако с точки зрения одновременного учета требований оптимального бюджетного федерализма следует ориентироваться на построение налоговых систем в США и Канаде. Кроме того, с точки зрения создания стабильной налоговой системы России следует использовать опыт Германии, где налоговая система «инкорпорирована» в Основной закон – Конституцию.

Сравнивая зарубежные системы развитых стран, мы приходим к выводу, что при всем различии и разнообразии, у них есть много общего, то, что позволяет им не только успешно выполнять свои задачи внутри страны и налаживать взаимоотношения с налогоплательщиком, но и эффективно взаимодействовать на внешнеэкономическом и внешнеполитическом уровне. Подытоживая результаты анализа формирования налоговых систем в разных странах, и определяя их значение для России, можно прийти к основному выводу, что проблема совершенствования налоговых систем появилась не только перед странами с развивающейся экономикой, но и перед развитыми государствами. Она объективна и определяется необходимостью государственного вмешательства в процесс формирования производственных отношений и изменения тенденций экономического развития.

России следует перенять опыт стран мира в отношении ужесточения мер за неуплату налогов или уклонения от них, возможен рост налоговых ставок, в том числе на социальное страхование в том случае, если данные доходы будут эффективно перераспределяться и население будет это чувствовать. В таком случае население будет в меньшей степени уклоняться от налогов. Так же следует рассмотреть возможность прогрессивной ставки налога, так как в настоящее время доходы, перераспределяемые на бедные слои населения они же и платят.

1.4 Несовершенства налоговой системы: причины и последствия

Налоговая система любой страны является сложным и многофункциональным элементом, который состоит из большого числа налогов и сборов. Все вводимые государством налоги несут в себе цель пополнения государственного бюджета, что в свою очередь дает государству возможность воздействовать на поведение экономических агентов, и способствовать их развитию. Однако может возникнуть ситуация, в которой государству необходимо увеличить налоговые ставки для того чтобы помочь развитию бизнеса, но в таком случае налоговое бремя ляжет на те предприятия, которые нуждаются в этой поддержке.

Из-за стремления распределить налоговое бремя между различными группами налогоплательщиков исходя из принципов справедливости и эффективности ведет к усложнению налоговой системы. Полностью совместить данные принципы невозможно, так как всегда приходится частично жертвовать эффективностью в пользу справедливости или наоборот.

По этой причине несовершенства налоговой системы будут неизбежны, но для того чтобы минимизировать отрицательный эффект от этих несовершенств, для начала необходимо определить критерии, на основании которых будет оцениваться налоговая система.

Свойства оптимальных налоговых систем с точки зрения современных знаний были сформулированы Дж. Ю. Стиглицом, который говорил, что «Хорошая» налоговая система должна отвечать требованиям экономической эффективности, административной простоты, гибкости, политической ответственности и справедливости [27]. Рассмотрим каждый из них подробнее:

Экономическая эффективность предполагает, что налоговая система не должна входить в противоречие с эффективным распределением ресурсов, поскольку при современном уровне налоговых ставок налоговые соображения

чаще всего являются основными при выборе способа хозяйствования, сбережений, потребления, инвестиций.

Административная простота означает, что издержки, связанные с функционированием налоговой системы, должны быть минимальными. В свою очередь издержки делятся на прямые, т. е. издержки которые идут на содержание налогового управления, и косвенные, т. е. затраты времени и средств, которые необходимы для правильного ведения учета налогоплательщиков. Так же в данном разделе необходимо рассматривать административные издержки, факторами, определяющими их уровень, являются: виды и типы документов, необходимых для налогового учета, налоговые льготы и условия их применения, дифференциация ставок налога в зависимости или категории дохода, которые порождают возможность уклонения от уплаты налогов.

Гибкость налоговой системы подразумевает способность налоговой системы быстро реагировать на экономические условия. Существуют две возможности для корректировки налоговой системы: обсуждение (введение новых законов) и автоматические корректировки. Последние предполагают, что при изменении экономической ситуации налоговая система самостоятельно будет создавать необходимые стимулы для экономики. Это возможно, например, при использовании прогрессивного налогообложения. Предпочтительнее иметь встроенные стабилизаторы в налоговой системе, так как изменения вносимые политическими решениями чаще всего запаздывают из-за возникновения политических споров или не могут быть введены с нужной скоростью из-за бюрократических проволочек. Такие несвоевременные решения могут оказать сильное негативное воздействие на экономику страны.

Политическая ответственность заключается в том, что налоговая система должна быть построена так, чтобы налогоплательщики поверили в то, что политики способны использовать налоги во благо общества и более точно отражать их предпочтения.

Справедливость является основным и самым сложным вопросом налоговой системы. В настоящее время справедливость рассматривается в разрезе двух аспектов: горизонтальное и вертикальное равенство. Горизонтальное равенство означает, что люди, одинаковы во всех отношениях и облагаются налогами одинаково. Вертикальное равенство означает, что некоторые люди по своему материальному положению должны платить более высокие налоги.

Неоднозначным является вопрос о том, что считать правильной основой для налогообложения. Одни утверждают, что налоги должны соответствовать получаемым выгодам, другие полагают, что они должны отвечать способности индивидуума платить. Очевидно, что налоги должны быть связаны с определенной степенью благополучия. Одни утверждают, что справедливо облагать людей налогами в соответствии с тем, что они изымают из системы, потребляя, а не с тем, что они вкладывают, получая доход. Проблема состоит в том, что адекватно измерить платежеспособность, экономическое благополучие или полученные выгоды практически невозможно. Таким образом, наиболее простыми основами для расчета налога остаются доход и потребление.

Рынки не обязательно распределяют доход по принципу социальной справедливости и равенства. Рыночная экономика может приводить к появлению неприемлемо высокого уровня неравенства по доходам и потреблению. Когда в стране происходит переход к жесткой рыночной системе, и государство проводит политику невмешательства, происходит расслоение общества, появляется круг очень богатых и сверхобеспеченных людей, и в то же время уменьшаются трудовые доходы людей с низкой квалификацией и образованием. В стране становится больше бездомных, увеличивается число семей, живущих за чертой бедности.

Неравенство в получении доходов может быть неприемлемо с политической или этической точки зрения. Государство не считает, что все происходящее на конкурентных рынках является справедливым, поскольку

люди могут изучить распределение доходов и посчитать его несправедливым. Так как государство принимает активное участие в экономической деятельности, оно может предпринять ряд шагов для внесения изменений в распределение доходов.

Во-первых, государство может ввести прогрессивное налогообложение, облагая высокий доход в большей степени, чем низкий.

Во-вторых, в ситуации, когда низкие налоговые ставки не позволяют оказать помощь людям, либо не имеющим дохода (инвалидам с детства), либо имеющим низкий доход по объективным причинам (по причинам низкой квалификации, отсутствия страхового стажа у многодетных, жен военных), используются трансфертные платежи, т. е. безвозмездные денежные выплаты. Такие платежи включают помощь старикам, инвалидам, людям с детьми на иждивении, участникам военных действий, пособия по безработице для тех, кто потерял заработок;

В-третьих, государство иногда может субсидировать потребление в группах с низким доходом, обеспечивая дотации на питание, медицинское обслуживание и предоставляя недорогое жилье или ипотеку.

Экономическая наука не дает ответа на вопрос, как и в каких объемах нужно в точности производить перераспределение рыночного дохода в пользу малоимущих слоев общества. Это скорее политический вопрос, и ответить на него должно само общество. Экономическая теория способна лишь анализировать затраты и выгоды различных систем перераспределения и помочь в создании более эффективных программ.

Проблема в том, что иногда при создании или реструктуризации налоговой системы приходится делать выбор из таких систем, ни одна из которых не будет оптимальной. При этом могут быть использованы утилитаристская или роулсианская функции.

Утилитаристский подход утверждает, что налоговая система должна быть ориентирована на максимизацию суммарной полезности. Согласно ему, налогообложение должно обеспечивать ситуацию, когда потеря полезности от

одной денежной единицы дохода будет для всех одинакова. Считается, что такой подход дает основания для прогрессивного налогообложения и является основой для горизонтального равенства.

Роулсианская точка зрения исходит из того, что налоговая система должна быть направлена на максимизацию благосостояния индивидуума, находящегося в наихудшем положении. В данной ситуации речь идет о принципе вертикального равенства, который влечет за собой проблему распределения базы для исчисления налога. Так при использовании этого метода необходимо определить, кто из налогоплательщиков должен платить по более высоким ставкам и осуществить этот принцип на практике, т. е. составить налоговые законы и решить, на сколько больше должны быть эти выплаты. Обычно применяются три критерия для оценки тех, кто должен платить больше: более высокая платежеспособность; более высокий уровень экономического благосостояния; использование государственных расходов в больших объемах.

Так же при оценке налоговой системы следует уделить внимание критериям, которые отмечает Л. И. Якобсон [28], а именно: относительного равенства обязательств, экономическая нейтральность, организационная простота, гибкость и контролируемость (прозрачность) налогов.

Относительное равенство обязательств рассматривается в разрезе горизонтального и вертикального равенства, что соответствует критерию справедливости Дж. Ю. Стиглица, однако в данном случае предлагаются другие подходы к определению положения налогоплательщика, а именно:

Принцип получаемых выгод. Согласно ему, платежи дифференцируются в соответствии с теми преимуществами, которые получает конкретный плательщик от деятельности государства, финансируемой за счет данного налога. Принцип получаемых выгод применяется по отношению к некоторым маркированным налогам. Например, в Российской Федерации, как и в ряде других стран, содержание, ремонт, реконструкция и строительство автомобильных дорог общего пользования осуществляется за счет

специальных целевых платежей, которые концентрируются в федеральном и территориальных дорожных фондах. В России в эти фонды поступают налоги с реализации горюче-смазочных материалов, с пользователей автомобильных дорог, с владельцев транспортных средств и некоторые другие. Предполагается, что, например, те, кто расходует больше горючего, относительно больше получают от строительства дорог и поддержания их в хорошем состоянии. Принцип получаемых выгод представляется достаточно естественным. Однако на практике он не является доминирующим. Когда речь идет об общественных благах, выгоды, достающиеся отдельному плательщику, зачастую трудно идентифицировать. Даже если принцип получаемых выгод применяется, фактически используется информация скорее об объемах потребления, чем о выгодах как таковых.

Принцип платежеспособности. Согласно этому принципу налоговое бремя должно распределяться в соответствии с экономическими возможностями плательщиков.

Впервые развернутое обоснование данного принципа было предложено Дж. С. Миллем, который выдвигал концепцию «равной жертвы для общей цели». В основе данной идеи лежит представление о том, что одна и та же денежная сумма имеет разную ценность для людей с разным уровнем достатка, так что неодинаковые по размеру платежи могут соответствовать субъективно одинаковым пожертвованиям на нужды общества со стороны индивидов, не равных по своему имущественному положению.

Принцип платежеспособности, несомненно, соответствует широко распространенным представлениям о справедливости. Это объясняет стремление применять данный принцип максимально последовательно. Однако на практике обнаруживается, что сам он не столь ясен, как представляется на первый взгляд. Не говоря уже о том, что сопоставимость индивидуальных полезностей является весьма сильным допущением, концепция равной жертвы ведет к разным выводам в зависимости от того, имеется ли в виду равенство средних или предельных потерь. Кроме того,

применительно к финансированию перераспределительных программ эта концепция фактически столь же неприменима, как и принцип получаемых выгод.

В силу этого принцип распределения налогов по способности платить воплощается в жизнь на основе сугубо политического выбора той или иной меры соответствия между размером дохода либо имущества, с одной стороны, и платежей в бюджет, с другой.

Принцип платежеспособности, как и принцип получаемых выгод, не позволяет выработать однозначные и универсальные рекомендации о построении налоговой системы. Это закономерно, поскольку иное означало бы строгую фиксацию некоторого представления о справедливости в качестве единственно возможного и неизменного. Однако принципы, о которых идет речь, ориентируют разработчиков налогов, требуя, в частности, обоснования четко определенных шкал налогообложения и исключая дискриминацию, например, по признакам пола, сословия, этнической или религиозной принадлежности и т. п. До того, как названные принципы утвердились, подобная дискриминация в налогообложении была довольно обычным явлением.

Экономическая нейтральность. В основе данного критерия лежит решение вопроса о том, какое влияние налог оказывает на экономическое поведение налогоплательщиков. Налоги, которые не ведут к искажению экономической мотивации налогоплательщика являются неискажающими, в то время как искажающие налоги ведут к изменению поведения налогоплательщика. Отсутствие или относительная слабость искажающего воздействия называется экономической нейтральностью налогообложения (соответственно абсолютной или относительной). Нейтральность, по существу, означает, что вмешательство государства в данном случае, хотя и ограничивает возможности плательщиков, изымая у них часть средств, все же оставляет доступными те варианты поведения, которые характеризуются наивысшей аллокационной эффективностью. При искажающем

налогообложении вмешательство побуждает плательщиков отказываться от этих вариантов.

Организационная простота налогообложения зависит от издержек сбора налогов. Затраты на обслуживание налоговой системы складываются, во-первых, из расходов на содержание налоговой службы, во-вторых, из затрат времени и средств плательщиков, требующихся для выполнения налоговых обязательств, включая перечисление средств в бюджет и документирование соответствующих действий, и, в-третьих, из расходов на оплату услуг налоговых консультантов, адвокатов и других лиц, обеспечивающих квалифицированную трактовку налогового законодательства и разрешение конфликтов, которые возникают в ходе его применения. Каждый из этих компонентов тем значительнее, чем сложнее налоговая система. При этом становится очевидно, что чем проще устроена налоговая система, тем меньше издержек несет государство при формировании бюджета.

Гибкость налогообложения рассматривается с точки зрения стабилизирующей функции налогообложения, так если налог функционирует как встроенный стабилизатор и оперативно откликается на все изменения в экономике, то его можно назвать гибким.

Прозрачность налоговой системы предполагает возможность контроля налоговой системы со стороны основной массы налогоплательщиков. Люди должны четко представлять, какие налоги они платят, по какой ставке, как осуществляется платеж и т.п. С этой точки зрения, не являются прозрачными косвенные (покупатель в магазине не может оценить НДС, таможенный сбор и т.п., включаемые в цену товара), немаркированные (так как неизвестно, на какие цели они будут использованы), организационно-сложные налоги.

Поскольку данные критерии оценки формирования налоговой системы не предполагают достижения единого идеального состояния, то очевидно, что они не все согласуются между собой. Для примера рассмотрим аккордный налог, прогрессивный подоходный налог в таблице 5. Из сравнительной

таблицы видно, что по всем критериям, кроме последнего, этим налогом соответствуют по сути, противоположные оценки.

Таблица 5 – Соответствие отдельных налогов разнородным критериям

Критерии	Аккордный налог	Прогрессивный подходный налог
Относительное равенство	Не соответствует	Может соответствовать
Нейтральность	Соответствует	Не соответствует
Организационная простота	Соответствует	В целом не соответствует
Гибкость	Не соответствует	Может соответствовать
Прозрачность	Соответствует	В целом соответствует
Приложение: Источник [29]		

Когда на практике осуществляются изменения в налоговой системе, относительная значимость того или иного критерия, точнее, ассоциирующихся с ним политических соображений, во многом зависит от специфической ситуации в конкретной стране. Так, общество может, с одной стороны, по-разному истолковывать относительное равенство обязательств, а с другой — с разной степенью жесткости настаивать на его соблюдении. В обществе, в котором традиция отдает предпочтение принципу служения граждан государству, критерий прозрачности играет меньшую роль, чем в обществе, в котором естественным считается прежде всего обслуживание государством своих граждан. Организационная простота налогообложения особенно значима для стран, в которых по техническим или иным причинам плохо налажен учет доходов, а уклонение от налогов не считается зазорным. Такие страны, в частности, относительно больше используют косвенное налогообложение по сравнению с непосредственным обложением доходов, даже если это происходит в ущерб прозрачности, а нередко также и экономической нейтральности.

Рассмотренные критерии позволяют выявлять и систематически анализировать достоинства и недостатки каждого налога и налоговой системы в целом. Определение контуров этой системы всегда предполагает некий компромисс, достигаемый на основе политического выбора. Однако именно

объективные критерии делают этот выбор осмысленным, хотя ни один из них не предопределяет однозначно его результатов.

Под определенной несогласованностью отдельных принципов, как вполне справедливо замечает Л. Якобсон, нередко скрывается конфликт между потребностями экономической эффективности и справедливости. Именно поэтому отсутствует единый вариант налоговой системы, способный продемонстрировать свои преимущества перед другими. Кроме того, в разных странах предоставляют не всегда одинаковое значение некоторым принципам, что также является одной из причин их разнообразия. Особенно это проявляется при определении соотношений между прямыми и косвенными налогами. С точки зрения организационной простоты, косвенные налоги преобладают, однако уступают прямым с позиций контролируемости и соответствия принципа платежеспособности. Для государств со стабильно развитой экономикой, а также при наличии хорошо организованных налоговых служб эти качества косвенных налогов не такие важные, как для государств, имеющих трудности со сбором налогов, и главное - характеризуются низким уровнем социально-экономического развития. То есть при выборе критериев, которые закладывает в основу построения налоговой системы каждая конкретная страна, не может быть слепого копирования.

Невозможность создания идеальной налоговой системы ведет к тому, что каждая налоговая система несовершенна, что в свою очередь ведет к таким действиям налогоплательщиков, которые являются для государства нежелательными или противозаконными.

Несовершенства в налоговой системе в основном можно объяснить уровнем налоговой нагрузки в стране, так как он оказывает значительное влияние на предприятия всех уровней, чрезмерно высокий уровень налоговой нагрузки способствует развитию теневой экономики. Вследствие чего государство не получает значительную долю государственного бюджета, так в 2014 г. по оценкам Всемирного банка, в государственный бюджет РФ не

поступило 43 % от ВВП, тогда как в Китае доля теневой экономики составила 13 % от ВВП, в Швейцарии – 8 % ВВП, в Израиле – 6,6 % ВВП [30].

Так же, стоит принять во внимание рейтинг Уплата налогов 2010 (Paying Taxes 2010), подготовленного аналитиками Всемирного банка, Международной финансовой корпорации и PricewaterhouseCoopers. Наиболее удобная налоговая система, согласно данному рейтингу зависит от таких показателей как время, затрачиваемое на уплату налогов, их количество и совокупная величина налоговых отчислений. В отчете 2010 г. Россия занимает 103 место из 182 стран [31], значительно улучшив свой результат относительно двух предшествующих лет, когда Россия занимала 130 и 134 места соответственно. Данный скачок произошел благодаря снижению полной налоговой ставки с 51,4 % до 48,3 %. Так же сократилось время, затрачиваемое на полную уплату налогов, что вызвано введением электронного документооборота в налоговых органах, сократившее время подачи налоговых деклараций.

Согласно данным предоставленным Всемирным банком, уровень налоговой нагрузки в России выше среднего, среднее значение налоговой нагрузки на бизнес составляет 25,05 %, в 2014 г. в России это значение составило 48,9 % на рисунок 2.

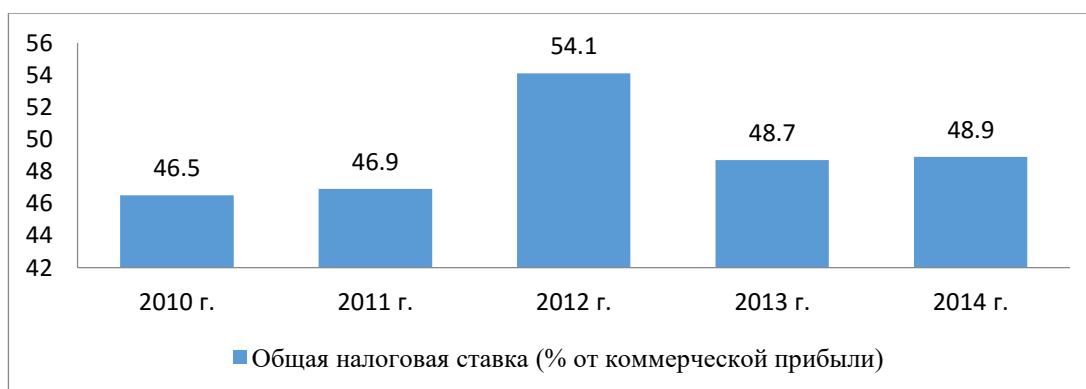


Рисунок 2 – Уровень налоговой нагрузки на бизнес в России, % [32]

В современных условиях, на фоне дефицита государственного бюджета возможен рост налоговой нагрузки на бизнес, однако правительство России не планирует увеличивать налоговую нагрузку на бизнес.

Коррупция является одной из глобальных проблем в современном мире и затрагивает как экономические, так и социальные сферы. В связи с этим изучение данного явления и борьба с ним носят всеобъемлющий характер. Согласно данным предоставляемым центром антикоррупционных исследований и инициатив Трансперенси Интернешнл (Transparency International) в 2014 г. индекс восприятия коррупции для России набрал 27 [33] баллов из 100 возможных [34], таким образом Россия заняла 136 место в данном рейтинге, что говорит о высоком уровне взяточничества, что ведет к недоверию к государственному сектору.

Согласно опросу общественного мнения «Глобальный барометр коррупции» (Global Corruption Barometer) проводимых компанией Трансперенси Интернешнл (Transparency International) [35] и опубликованных в 2013 г. 95 % опрошенных считают деятельность Российского правительства по борьбе с коррупцией неэффективной, причиной этого стало недоверие населения к государственным структурам. Громкие судебные разбирательства по причине растрат и получение взяток не являются редкостью, для примера можно привести такие фамилии как, А. Реймер и А. Хорошавин.

Согласно рейтингу, представленного вышеупомянутой компанией, Россия занимает 136 позицию из выборки в 174 страны [36], что в очередной раз подтверждает высокий уровень коррумпированности в России.

В настоящее время в России остро стоит проблема умышленного занижения предприятиями своей прибыли. Эта процедура является распространенным действием предприятий для снижения выплат по налогам. Что связано, прежде всего, с непрозрачностью отечественной системы налогообложения: российский предприниматель просто не знает, куда и на что идут его денежные средства. При этом налоговые ставки в России не являются самыми высокими по сравнению с ведущими мировыми экономиками, однако,

они существенно тормозят развитие бизнеса (особенно среднего и малого). Отсюда следует, что проблема российского налогообложения не в высоких ставках, а в том, что налоговые органы зачастую выполняют не фискальные, а карательные функции, а налоговые инспекции используются чиновниками для решения несвойственных им задач. Во всем мире стабильная налоговая политика призвана смягчать негативные явления, присущие рыночной экономике. В России, действующие на данный момент, направления налоговой политики отличаются отсутствием научного подкрепления и излишней фискальностью. Ранее в бюджетной политике акцент на увеличение доходной части был сделан не за счет мер по стимулированию предпринимательской инициативы, а за счет ужесточения налогового администрирования. Однако собираемость налогов увеличилась незначительно (особенно в сфере малого и среднего бизнеса), поскольку не были сформированы действенные мотивационные стимулы честно платить налоги, не проводились мероприятия по разъяснению полномочий налогоплательщика.

На сегодняшний день, по данным Росстата, доля малых предприятий растет незначительно. Так в 2014 г. она увеличилась на 1,9 % по отношению к 2013 г. В настоящее время в России возник парадокс, как для субъектов малого предпринимательства существует большое количество льгот, а также данный сектор экономики практически не подвергается налоговым проверкам со стороны налоговых органов. Снижение интенсивности налоговой проверки должно было способствовать выходу из теневого сектора экономики субъектов малого бизнеса, а фактически увеличило размер компаний уклоняющихся от уплаты налогов. Это связано с факторами, оказывающими влияние на экономику. Настроение большей части предприятий экономики страны в отношении налоговой системы носит негативный характер, что связано с высоким уровнем коррупции, сложностью налоговой системы и высоким уровнем налоговой нагрузки.

Таким образом, несовершенства налоговой системы возникают в результате конфликта функций налоговой системы. Для того, чтобы максимально снизить отрицательный эффект существующей системы налогов в стране необходимо дать оценку налоговой системе и понять в каком направлении ее реформировать. В случае удаления недостаточного внимания данному вопросу, в экономике страны возникают последствия в виде уклонения от уплаты налога, развитию коррупции и взяточничества что ведет к снижению активности хозяйствующих субъектов.

2 Формы проявления несовершенства функционирования налоговой системы в России

2.1 Налоговая нагрузка на малые предприятия в России

В современных экономических условиях при функционировании организации налоговая нагрузка занимает одно из важнейших мест при развитии организации, как на макро, так и на микро-уровне. Организация должна отслеживать уровень своей налоговой нагрузки не только для того, чтобы избежать налоговой проверки, но и для оценки влияния налоговых платежей на финансовое состояние предприятия. Для государства налоги являются одной из главных составляющих бюджета страны, следовательно, задачей государства в данном направлении является обеспечение достаточного уровня налоговых поступлений, которые не будут препятствовать развитию бизнеса.

В соответствии с ФЗ от 25.02.1999 N 39-ФЗ (ред. от 28.12.2013) «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» совокупная налоговая нагрузка – расчетный суммарный объем денежных средств, подлежащих уплате в виде федеральных налогов (за исключением акцизов, налога на добавленную стоимость на товары, производимые на территории Российской Федерации) и взносов в государственные внебюджетные фонды (за исключением взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации) инвестором, осуществляющим инвестиционный проект, на день начала финансирования инвестиционного проекта [37].

Главным источником информации при определении уровня налоговой нагрузки служат данные налогового и бухгалтерского учета. Необходимо отметить, что они опираются на различного рода нормативно правовые базы: бухгалтерский учет ведется в соответствии с Федеральным законом от 6.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 28.12.2013), положениями по бухгалтерскому учету, методическими указаниями, учетной политикой; налоговый же основан на налоговом кодексе РФ и приказах

Минфина России и ФНС России, разъясняющих отдельные нормы. В связи с этим возможны расхождения, которые приводят к возникновению постоянных или отложенных налоговых обязательств и активов [38].

В настоящее время в России малое предприятие вправе применять специальные режимы налогообложения, которые позволяют снизить налоговую нагрузку на предприятие путем замены основных видов налогов уплатой одного налога из специального режима налогообложения, таких как [39]:

Упрощенная система налогообложения. Предприятия использующие данный режим налогообложения уплачивают 6% с получаемых ими доходов, либо 15% с получаемых доходов уменьшенных на величину расходов. Предприятие вправе использовать УСН в случае если в отчетном периоде количество сотрудников не превышает 100 человек, совокупный доход не превышает 60 млн. руб., остаточная стоимость ОС не превышает 100 млн. руб., доля участия сторонних организаций не превышает 25%. Организация имеет право перейти на УСН, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает уведомление о переходе, ее доходы не превысили 45 млн. рублей. Организация не имеет право применять УСН если она имеет филиалы, и (или) представительства [40].

Единый сельскохозяйственный налог. Предприятие в праве использовать ЕСХН в том случае, если доход от сельскохозяйственной деятельности у данного предприятия превышает 70%, при этом ставка налога составляет 6% от доходов уменьшенных на величину расходов [41].

Единый налог на вменённый доход для отдельных видов деятельности. Переход на уплату ЕНВД осуществлялся в соответствии с нормами п. 3 ст. 346.28 НК РФ. Вид предпринимательской деятельности, осуществляемый налогоплательщиком, указан в перечне видов деятельности, дающих право на использование ЕНВД, для данного региона (п. 1 ст. 346.28 НК РФ). Ставка налога в данном случае составит 15% от вмененного предприятию дохода [42].

Патентная система налогообложения. Данную систему вправе применять индивидуальные предприниматели, средняя численность наемных работников которых, не превышает 15 человек. Ставка налога при использовании данной системы налогообложения составляет 6% от потенциально возможного годового дохода индивидуального предприятия по виду деятельности на который распространяется конкретный патент [43].

PricewaterhouseCoopers (PwC) в 2013 году было проведено исследование «Налогообложение малого бизнеса в условиях глобального рынка», в ходе которого было рассмотрено 20 мегаполисов сопоставимых с Москвой по масштабу и уровню развития экономики. В ходе данного исследования были сделаны выводы о том, что в условиях использования специальных режимов налогообложения Москва поднимается по рейтинговой сетке на 7 пунктов и занимает 8 место по уровню налоговой нагрузки на бизнес, так же отмечается, что специальные налоговые режимы малым предприятиям за исключением Москвы предлагают лишь 4 мегаполиса: Мехико, Рио-де-Жанейро, Сантьяго и Тбилиси. Данный факт говорит о преимуществе российской налоговой системы, так как более низкий уровень налоговой нагрузки открывает возможности для ведения бизнеса в России. Однако в современных условиях, и сложившейся экономической и политической ситуации Россия не может рассчитывать на инвесторов извне, что приводит к необходимости стимулировать российских предпринимателей.

По данным федеральной службы государственной статистики [44] количество субъектов малого и среднего бизнеса в период с 2010 г. по 2014 г. растет, однако, если рассматривать не рост, а прирост, то с каждым годом это значение становится все меньше. Количество субъектов малого и среднего предпринимательства представлено в таблице 6.

Таблица 6 – Количество субъектов малого и среднего бизнеса

Год	2010	2011	2012	2013	2014
Количество субъектов МСБ	3 084 625	3 446 132	3 776 778	3 905 399	3 985 672
Прирост количества субъектов МСБ, %		11.72	9.59	3.41	2.06
Налоговая нагрузка на бизнес, %	9.4	9.7	9.8	9.9	9.8
Приложение: Таблица составлено автором					

Данная ситуация может быть связана с уровнем налоговой нагрузки в стране, так как ее уровень в рассматриваемый период хоть и изменялся незначительно, но был нестабилен. Так после увеличения налоговой нагрузки в 2012 г. на 0,1% прирост субъектов МСБ в 2013 г. составил 3,41% по отношению к предыдущему году, такое же увеличение налоговой нагрузки в 2013 г. снизило прирост МСБ до 2,06%. Такая острая реакция на незначительное увеличение налоговой нагрузки связана с экономической ситуацией в стране. В условиях нестабильности предприниматели боятся создавать бизнес, тем более в условиях постоянно растущей налоговой нагрузки. Так же большую роль в увеличении фактической налоговой нагрузки в 2015 г. оказала неспособность договориться между собой двух ведомств – министерство финансов и министерство труда. Министерство финансов фактически сократило вычеты, которые могут использовать предприниматели при расчете налога, подлежащего к уплате для фирм, которые осуществляют налоговые выплаты в рамках УСН. Так, если годовой доход предпринимателя ниже 300 000 руб., то страховые взносы зависят от МРОТ, если выше, то к ним добавляется 1% от суммы превышающей 300 000 руб. В настоящий момент министерство финансов считает, что 1% не является фиксированной величиной и поэтому данную сумму нельзя вычитать из налоговых выплат, так как вычету подлежат только фиксированные суммы. Данные изменения в политике министерства финансов приведут к увеличению налоговых выплат малыми предприятиями на 20% [45].

Так же о высоком уровне налоговой нагрузки говорит уровень теневой экономики, который отражает уклоняемость от уплаты налогов. По оценке министра финансов РФ Силуанова А. Г., теневой сектор в России составляет

15–20 % от ВВП РФ, это составляет примерно 12,5 % доходов консолидированного бюджета РФ и бюджетов ГВБФ РФ при подсчете за 2013 г. [46]. Данные цифры являются достаточно оптимистичными по отношению к данным приведенным американским исследовательским институтом Global Financial Integrity (GFI), которые оценили теневую экономику России в 46% ВВП ежегодно [47].

Увеличение налоговой нагрузки на малый бизнес привело к снижению роста малых предприятий, что не осталось незамеченным на государственном уровне, так в 2016 г. депутатами от партии Справедливая Россия было разработано два законопроекта, которые уже поступили на рассмотрение в Госдуму. Первый законопроект № 980348-6 предполагает внести изменения в Федеральный закон «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации». В данном случае депутаты предлагают закрепить на законодательном уровне мораторий на увеличение налоговых выплат для малых и средних предприятий в первые 4 года после их регистрации. Авторы законопроекта отмечают, что в последние годы в России складывается печальная ситуация с поддержкой малого бизнеса, которая не только не способствует их дальнейшему развитию, но и тормозит его. По словам депутатов, доля субъектов малого и среднего бизнеса в экономике России за последнее время уменьшилась. Поэтому, их нужно поддержать реальными действиями.

Второй законопроект № 980359-6 предложенный для рассмотрения вносит изменения в Федеральный закон «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» в части оказания реальной финансовой поддержки для предприятий малого и среднего бизнеса из средств федерального бюджета. Авторы инициативы предлагают установить, что объем средств федерального бюджета, ежегодно направляемых на реализацию государственных программ, связанных с развитием малого и среднего предпринимательства, не может быть меньше 5% от всех расходов раздела федерального бюджета РФ «Национальная экономика». Установление

минимального предела для финансовой поддержки малого бизнеса, по мнению парламентариев, позволит в условиях кризиса в российской экономике сохранить существующие и создать сотни тысяч новых рабочих мест. Такие финансовые вложения в реально работающие предприятия позволят повысить их производительность и дадут толчок развитию и инновациям [48].

Проявление активности со стороны правительства в данной сфере говорит о важности развития малого бизнеса и о неблагоприятных условиях его развития в случае невмешательства государства.

Не смотря на то, что уровень налоговой нагрузки в России сократился, в современных условиях уменьшение налогов является вынужденной мерой для сохранения бизнеса и предотвращения убытков. Большинство компаний применяют различные способы снижения налогов, начиная от легальных и заканчивая нелегальными, включая криминальные, для улучшения своего финансового положения, которые проиллюстрированы на рисунке 3. Создаются стимулы перераспределения ресурсов в спекулятивный сектор, по характеру своему менее контролируемый и более криминогенный. Это не в последнюю очередь обусловлено слабостью государственных институтов и относительной легкостью контроля реального сектора по сравнению с финансово-посредническим [49].

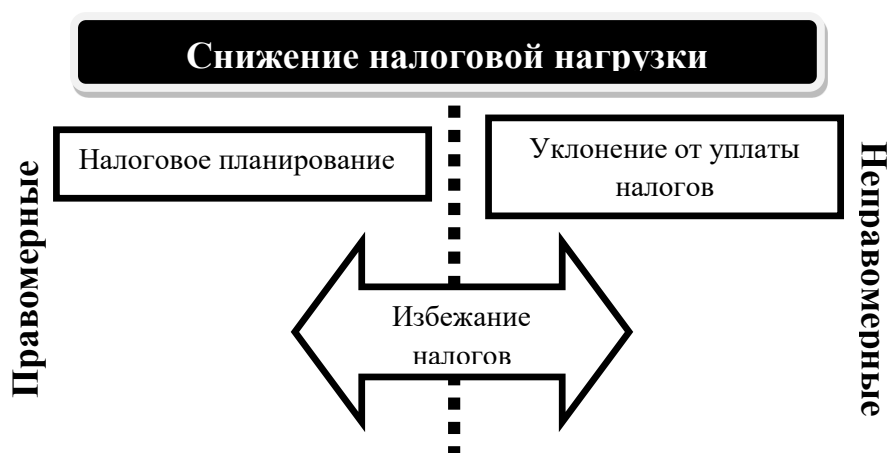


Рисунок 3 – Формы снижения налоговой нагрузки

Таким образом, тяжесть налоговой нагрузки – естественный результат деятельности государства, неспособного обеспечить реальный сбор налогов и стремящегося компенсировать сокращение налоговой базы увеличением ставок налогообложения. Сокращение налоговых платежей вызывает рост налоговой нагрузки, которая, в свою очередь, вызывает рост налоговых правонарушений. Это вновь сокращает налоговые платежи и увеличивает налоговую нагрузку на все сокращающееся число законопослушных налогоплательщиков. Процесс возобновляется на новом уровне. В результате снижение налоговых доходов сочетается с ростом налоговой нагрузки, тяжесть которой лишает предпринимателя стимулов к эффективной деятельности.

Таким образом для предотвращения уклонения от уплаты налогов государству необходимо принимать меры в первую очередь по стабилизации экономической ситуации, данная мера является одним из важнейших факторов как развития малого бизнеса, так и выхода малых предприятий из теневого сектора. Так же значительное влияние окажет совершенствование законодательства в данной сфере, как в области оказания поддержки малым предприятиям, так и в области ужесточения мер наказания за неуплату и уклонение от налогов.

2.2 Уклонение от уплаты налогов субъектами малого предпринимательства

Роль малого бизнеса в развитии страны трудно переоценить, однако в России использование экономического потенциала малого предпринимательства пока не являются реальным приоритетом государственной политики, что в значительной степени обусловлено несовершенством системы государственной поддержки малого бизнеса.

Согласно исследованиям, проведенным В. Ю. Буровым, основное противоречие становления и развития малого предпринимательства в России состоит в том, что государство признает значимость роли малого бизнеса в развитии и становлении рыночной экономики, но при этом поддержка

государства в отношении данного сектора является неэффективной. Основными закономерностями, объясняющими это, являются: неадекватные экономические условия, отсутствие эффективной нормативно-правовой базы, направленной на поддержку и защиту малых предприятий [14]. Неэффективная налоговая политика в отношении субъектов малого предпринимательства, которая проявляется в том числе в налоговых режимах и величине налоговых ставок (НДФЛ, НДС, налог на прибыль) и тарифов страховых взносов на обязательное страхование.

Желание любой ценой снизить свои налоговые обязательства нередко вынуждает налогоплательщиков прибегать к самым разнообразным методам минимизации налогообложения, как правило, незаконным. Причем нередко добросовестные налогоплательщики попадают на уловки мошенников, уверяющих в законности и эффективности предлагаемых ими способов уменьшения налогов, и даже не подозревают, что предлагаемый им «вариант минимизации налогов» является противозаконным [50].

По своей экономической сущности налоги выступают своего рода ценой, уплачиваемой налогоплательщиком (в частности, фирмой) за общественные услуги, то есть фирма платит налоги, а государство предоставляет на эту сумму товары и услуги, называемые общественными благами. Однако в реальности же так не получается.

Во-первых, возникает проблема «безбилетника». Данная проблема основывается на надежде хозяйствующего субъекта быть незамеченным контролирующими органами в составе большой группы налогоплательщиков. При этом такие налогоплательщики рассчитывают на то, что их решение в отношении налоговой политики не повлияют на решение других об уплате налогов.

Во-вторых, по техническим причинам принятие решений в больших группах на основе единогласия невозможно. Что же касается правила большинства, то оно создает объективные предпосылки для налоговой дискриминации и побуждает пострадавших налогоплательщиков к уклонению

от участия в финансировании общественных расходов по соображениям и социальной справедливости, и экономической эффективности [51].

В переходных экономиках положение усугубляется такими типичными для них явлениями, как неэффективность демократических институтов, слабая защита собственности и контрактов, коррупция, проведение фискальной политики в пользу узких групп интересов, неадекватное регулирование предпринимательской деятельности. Поэтому в данных условиях естественной реакцией налогоплательщиков выступает оппортунистический тип поведения, при котором они воспринимают налоги как наказание и минимизируют участие в финансировании общественных товаров.

Предприниматели руководствуются не абстрактными сравнениями пользы государства и потерь от налогообложения, а вполне конкретными соображениями о величине риска: насколько сумма налога выше, чем санкции за уклонение от него. Если последствия уклонения не слишком тяжелы, а вероятность обнаружения невелика, то большинство предпринимателей предпочтет уйти от налогов или минимизировать их, воспользовавшись слабыми местами и противоречиями в налоговом законодательстве или в технике взимания налогов (не случайно на книжном рынке пользуются повышенным спросом книги о том, как «законными» методами уменьшить налоговые выплаты) [51].

Таким образом, уклонению от налогов способствуют недостатки в законодательстве, безнаказанность его нарушения и слабость контроля. А распространенные утверждения, будто основная причина заключается в слишком высоких налогах, не вполне обоснованы.

Уклонение от уплаты налогов – это прямое нарушение законов, что не является способом оптимизации налогообложения. Этот метод основан на уменьшении налогового бремени, где налогоплательщик специально или по неосторожности уменьшает размер своих налоговых платежей или уходит от уплаты налога, нарушая законодательство.

Киреенко А. П. в своей статье «Различие и взаимосвязь теневой экономики и уклонения от уплаты налогов» выделяет несколько принципов уклонения от налогов [53]:

- принцип «черной» бухгалтерии характеризуется преднамеренным занижением в одних документах результатов деятельности для представления государственным органам, а в других отражение фактического состояния дел;
- принцип разделения активов и пассивов фирмы выражается в передаче активов подставным фирмам и перекладывание пассивов на государство и кредиторов по средствам отказа платить по своим обязательствам;
- принцип непрозрачности заключается в создании множества сложных схем уклонения от налогов для затруднения возможности отслеживать движение объекта налогообложения;
- принцип коррумпированности отражает использование должностных лиц налоговых органов и государственной власти в собственных целях;
- принцип общей согласованности действий подразумевает наличие неформальных правил уклонения от налогов, на основании которых действуют уклоняющиеся от налогов налогоплательщики.

В общем виде для малого бизнеса существует множество способов уклонения налогообложения, но из классификации, в соответствии с указанными принципами уклонения от уплаты налогов можно представить в виде схемы представленной на рисунке 4.

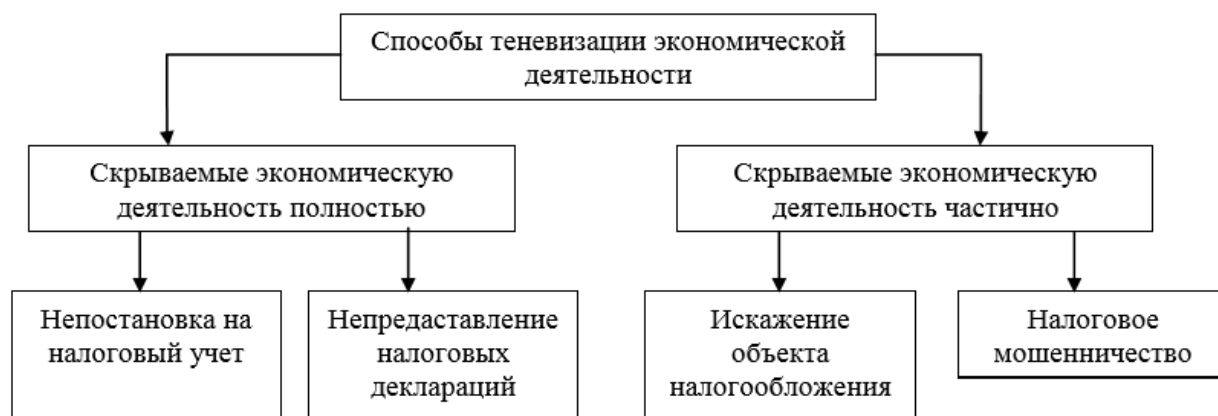


Рисунок 4 – Классификация способов тенеизации экономической деятельности

Так как данный метод содержит противозаконные действия налогоплательщика, то за совершение этих действий может последовать административная, финансовая, уголовная или гражданско-правовая ответственность. Выделяют несколько видов, в зависимости от тяжести нарушения законодательства:

- Некриминальное уклонение от уплаты налогов (налогоплательщик, уменьшая налоговое обязательство, нарушает налоговое законодательство, что влечет за собой налоговую ответственность):

- операции в бухгалтерском и налоговом учете отражены неправильно;
- неправомерное заключение договоров, их «липовое» заключение, переоформление и заключение их после совершения операции;
- выплата санкций за несуществующие налоговые нарушения и т.д.

К правонарушителю не применяется уголовная ответственность при налоговой ответственности.

В зависимости от отраслевой принадлежности норм законодательства, которые совершаются некриминальными способами, можно выделить налоговое и таможенное правонарушение [54].

- Криминальное уклонение от уплаты налогов (налогоплательщик, уклоняясь от уплаты налога или снижая сумму налога, совершает

противозаконные действия, нарушая налоговое, а так же уголовное законодательство):

- налоговая ответственность за:

1. Непредставление юридическими лицами налоговой декларации или иных документов, представление которых является обязательным, либо включение в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном или особо крупном размере (ст. 199. гл. 22. УК РФ).

Уклонение в крупном размере: если сумма налогов и (или) сборов составляет более 2 000 000 рублей за три финансовых года подряд, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 6 000 000 рублей.

Уклонение в особо крупном размере: если сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 10 000 000 рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов (сборов) превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 30 000 000 рублей.

2. Неисполнение налоговым агентом своих обязанностей по исчислению, удержанию и перечислению в личных интересах, в крупном или особо крупном размере (ст. 199.1 гл. 22. УК РФ).

Для организаций и налоговых агентов определение крупного и особо крупного размера недоимки осуществляется в одинаковом порядке.

3. Соккрытие индивидуальным предпринимателем денежных средств или имущества, за счет которого должно быть произведено удержание недоимки в крупном размере. Критерии определения такого крупного размера применительно к данной статье УК РФ не установлены.

- Уголовная ответственность в соответствии со ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ:

1. Подделка документов;

2. Фальсификация данных бухгалтерского учета;
3. Осознанное неоприходование денег, которые поступают в кассу компании за реализованную продукцию (работа за «наличку»);
4. Фиктивный прием на работу [51].

Таким образом, можно с уверенностью говорить, что отсутствует понятие законного или легального отклонения от уплаты налогов.

После рассмотрения способов уклонения от уплаты налогов важно также рассмотреть структуру теневых расходов, для того, чтобы понять какие статьи расходов являются наиболее частыми при уклонении от уплаты налогов субъектами малого предпринимательства. Из исследований А. Чепуренко, Е. Ясина и О. Шестоперова посвященных анализу видов теневых расходов и их измерению можно выделить те направления расходов, доходы на которые были получены в ходе теневой деятельности, а именно:

- расходы на развитие бизнеса;
- расходы на текущую деятельность предприятия («конвертные зарплаты», оплата аренды помещений, расчеты с контрагентами и т.д.);
- расходы на личное потребление руководителей и собственников малого бизнеса;
- расходы на оплату государственных контролеров, представителей налоговых и правоохранительных структур, прохождение различных согласовательных и разрешительных процедур и т.д. (взятки);
- расходы на криминальные «крыши».

В. Ю. Буровым [55] были проведены исследования по распределению теневых доходов предпринимателями по видам теневых статей расходов и в зависимости от вида деятельности, в трех регионах РФ (Байкальский регион): Иркутской области; Республике Бурятия; Забайкальском крае. Исследования проводились среди малых предприятий в следующих отраслях: производство, посредническая деятельность, розничная и оптовая торговля, строительство и аренда. Данные проведенного исследования представлены в таблице 7.

Таблица 7 –Теневые расходы от среднемесячного теневого оборота малых предприятий (%), (опросы за 2006 – 2007 гг.)

Теневые статьи расходов	Виды деятельности.					
	производство	посредническая деятельность	розничная торговля	оптовая торговля	строительство	аренда
Скрытая заработная плата	16	12	8	18	22	10
Оборотные средства	21	14	20	25	12	10
Коррупционные издержки и издержки теневой конкуренции	5	18	4	10	10	-
Издержки защиты	4	4	5	3	5	10
Скрытая аренда	9	3	20	9	5	-
Неофициальный закуп оборудования	12	-	5	4	6	20
Неофициальные ремонтные работы	7	3	5	5	-	10
Теневые доходы предпринимателей	21	28	19	8	28	33
Общехозяйственные расходы (содержание)	5	18	14	18	12	7
Итого	100	100	100	100	100	100
Примечание: Источник [55]						

Из таблицы видно, что теневые расходы варьируются в зависимости от вида экономической деятельности, и не всегда малые предприятия уходят в тень ради получения доходов, так же возможна ситуация, когда предприниматель вынужден уйти в тень для покрытия расходов, образующихся в ходе его финансовой деятельности.

Неправомерное уменьшение налогов – уклонение, влекущее негативные последствия как для экономики государства, так и для государства в целом. Это ведет к тому, что бюджет государства недополучает причитающиеся ему средства, а значит, ограничиваются его расходы. В результате приостанавливается реализация некоторых государственных программ, не выплачивается заработная плата работникам бюджетной сферы и т.д. Помимо этого, уклонение от уплаты налоговых платежей может привести к экономическим последствиям в виде нарушения конкуренции. Два одинаковых предприятия, занимающихся производством определенных

товаров, будут находиться в неравных условиях в случае уклонения одного из них от уплаты налогов.

Таким образом, в настоящее время пресечение попыток уклонения от уплаты налогов возводится в ранг государственной налоговой политики и становится одним из главных направлений деятельности многих государственных органов (например, налоговой полиции), а также основной целью текущего налогового законодательства.

Следует отметить, что способы уклонения от налогов для субъектов малого бизнеса схожи, главным отличием является то, что у предприятий среднего и крупного бизнеса обязаны вести учет в рамках общего режима налогообложения, что дает большее поле действий для противоправных деяний.

2.3 Минимизация и перспективы легализации налоговых платежей на примере ЗАО «Богомес»

В современном обществе налогоплательщики и государство рассматривают налоги по-разному, так налогоплательщик рассматривает их как потери для бизнеса, в то время как государство позиционирует их как плату за цивилизованное общество и что именно они позволяют обществу бороться с так называемыми провалами рынка, финансируя капиталовложения в те сферы, куда частный бизнес не устремляется из-за длительного периода окупаемости проекта, и оплачивают создание общественных благ.

В таких условиях для государства создание справедливой системы налогообложения становится чрезвычайно сложной задачей. В следствии чего, перед обществом встает проблема «переноса налогового бремени», так как чаще всего обеспеченные слои населения обвиняют в том, что они «перекладывают» налоги на более бедные. Возникает противоборство между заинтересованностью налогоплательщиков по избежанию излишних, с их точки зрения, налоговых выплат и заинтересованностью государства в пополнении госбюджета и пресечению уклонения от налогов. Существование специальных государственных органов и предусмотренных в

законодательстве карательных мер не позволяют среднему налогоплательщику безнаказанно и по собственному желанию изменять объем выплачиваемых налогов, поэтому налогоплательщикам приходится прибегать к налоговой оптимизации.

Под налоговой оптимизацией понимается уменьшение размера налоговых обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов [56]. При этом проблемой для налогоплательщиков становится определение оптимальных объемов налоговых платежей. Однако, на практике минимальные выплаты оказываются не всегда оптимальными. Например, предприятие, выделяющееся из общей массы своих доходов слишком маленькими выплатами, рискует навлечь на себя дополнительные проверки, что может привести к дополнительным издержкам со стороны предприятия. Поэтому предприятие при минимизации налоговых платежей должно учитывать данный факт, и снижать свою налоговую нагрузку в допустимых для налоговых органов масштабах.

Все методы, которые использует налогоплательщик для снижения налоговой нагрузки, складываются в оптимизационные схемы. Ни один из методов оптимизации сам по себе не приносит успеха в налоговом планировании, для этого требуется составление грамотной и с учетом всех особенностей оптимизационной схемы, позволяющей достичь намечаемого результата. В случае некачественно разработанной схемы налоговой оптимизации компания может понести существенные потери. Поэтому, любая схема перед внедрением проверяется на соответствие нескольким критериям [57], а именно:

1. Разумность в налоговой оптимизации означает, что «все хорошо - что в меру». Применение грубых и необдуманных приемов будет иметь негативные последствия для фирмы.

2. Эффективность подразумевает полноту использования в схеме всех возможностей минимизации налогов.

3. Соответствие требованиям закона означает необходимость учета всех возможных правовых последствий использования схемы, продуманность механизмов реагирования на изменение действующего законодательства или на действия налоговых органов.

4. Автономность рассматривает схему оптимизации с точки зрения сложности в управлении, подконтрольности в применении и сложности в реализации.

5. Надежность говорит об устойчивости схемы к изменению внешних и внутренних факторов, в том числе к действиям партнеров по бизнесу.

6. Безвредность предполагает избежание возможных негативных последствий от использования схемы внутри предприятия.

Оптимизация налогообложения несет в себе цель минимизации налоговых платежей как в долгосрочном, так и в краткосрочном периоде и стремится не допустить введения штрафных санкций со стороны контролирующих органов, что достигается правильностью начисления и своевременной уплатой налогов.

В действительности термин «минимизация налогов» вводит налогоплательщика в заблуждение. Так, на практике целью налогоплательщика должна быть не минимизация (снижение) налогов, а увеличение прибыли предприятия после налогообложения.

В результате складывается ситуация, в которой корпоративные менеджеры должны стремиться увеличить размер чистой прибыли, с помощью юристов, бухгалтеров и финансовых консультантов прилагают нередко значительные усилия для того, чтобы уменьшить размер «прибыли для целей налогообложения».

Целью минимизации налогов является не уменьшение суммы отдельного, а увеличение всех финансовых ресурсов предприятия. На предприятии проведение налоговой оптимизации дает возможность избежать

переплаты налогов в настоящий момент времени. Неправильный или недостаточный учет налогового фактора в условиях высоких налоговых ставок, может привести к неблагоприятным последствиям для предприятия, в том числе к банкротству. Ситуации, когда предприятия платят налоги, не учитывая особенностей собственного бизнеса свидетельствует о безразличном отношении руководства компании к данному вопросу.

Сокращение налоговых выплат не всегда ведет к увеличению размера прибыли предприятия, так сокращение одних налогов может привести к увеличению других, так же не следует забывать о возможности наложения санкций контролирующими органами. В следствии этого для получения наибольшей прибыли предприятию необходимо прибегать не к механическому сокращению налогов, а к построению эффективной системы управления на предприятии. Такой подход на практике способен обеспечить устойчивое сокращение налоговых потерь в значительных объемах в долгосрочной перспективе.

В настоящее время государством предоставляется множество возможностей снижения налоговых выплат, вызванных предусмотренными законодательством льготами и различными ставками налогообложения, и существованием пробелов и неясностей в законодательстве сложившихся ввиду невозможности учета законодателями всех обстоятельств, возникающих при исчислении и уплате налогов.

Существуют три пути сокращения налоговых платежей: уклонение от уплаты налогов, налоговое планирование и избежание налогов [58].

Путь уклонения от уплаты налогов является незаконным и при своем выявлении ведет к административной или уголовной ответственности. Данный путь минимизации налогов был рассмотрен в предыдущем параграфе.

Налоговое планирование является легальным путем уменьшения фирмой своих налоговых обязательств, он основан на использовании возможностей, предоставленных налоговым законодательством, путем

корректировки компанией своей хозяйственной деятельности и методов ведения бухгалтерского учета.

Избежание налогов подразумевает минимизацию налоговых обязательств законным использованием пробелов и недоработок в налоговом законодательстве при этом налогоплательщик раскрывает свою учетную и отчетную информацию налоговым органам в полной мере. Данный способ позволяет налогоплательщику, при условии возникновения у налоговых органов в отношении него претензии, отстаивать в арбитражном суде выбранную им налоговую политику.

Налоговое планирование и избежание налогов не предполагают нарушения законных интересов бюджета. Однако последний путь оптимизации несет в себе риски, связанные с отстаиванием своих методов оптимизации в судебных органах, что влечет за собой дополнительные издержки, к которым предприятие должно быть готово. Однако в ситуации функционирования малого бизнеса данный способ будет весьма затратным, так как требует иметь в штате юриста, а также времени потраченного на судебные тяжбы.

В зависимости от периода времени налоговая оптимизация может быть подразделена на текущую и перспективную [59]. Перспективная (долгосрочная) налоговая оптимизация предполагает применение таких приемов и методов, которые позволяют снизить налоговое бремя налогоплательщика в длительной перспективе. Текущая налоговая оптимизация рассчитана на снижение налогового бремени в конкретном налоговом периоде.

В соответствии выбранного пути минимизации налогообложения и длительности периода его реализации формируются пути налогового планирования фирмы.

Налоговое планирование подразумевает законную деятельность хозяйствующего субъекта, направленную на выявление возможностей

сокращения налоговой нагрузки и учет налоговых последствий в деятельности организации [60].

Цели налогового планирования сопоставляются с коммерческими приоритетами и интересами предприятия, с затратами на его проведение и с тяжестью налогового бремени. В рамках проведения грамотного налогового планирования правильным подходом считается использование льгот в сочетании с другими приемами, часто в большей степени организационными, чем финансовыми или бухгалтерскими.

Налоговое планирование является одной из главных составляющих частей процесса финансового планирования. Происходит предварительный расчет вариантов сумм прямых и косвенных налогов, налогов с оборота по результатам общей деятельности и по отношению к конкретной сделке или проекту в зависимости от различных правовых форм ее реализации. Налоговое планирование необходимо проводить до совершения каких-либо хозяйственных операций до начала налогового периода.

Д.В. Попков в работе «Совершенствование схемы налогового планирования коммерческого предприятия» выделяет внешний и внутренний подход к налоговому планированию [61].

Внешнее планирование может проводиться несколькими методами: замены налогового субъекта, замены вида деятельности, замены налоговой юрисдикции.

Метод замены налогового субъекта основывается на использовании в целях налоговой оптимизации такой организационно-правовой формы ведения бизнеса, которая сможет использовать более лояльный режим налогообложения. Так, например, включение в бизнес-схему компании имеющие льготы как общества инвалидов или имеющих долю инвалидов в штате более определенного уровня — позволяет экономить на прямых налогах.

При использовании метода изменения вида деятельности налогового субъекта фирма может изменить вид деятельности на такой, который

облагается налогом в меньшей степени. Например, изменения вида деятельности с торговой организации на торгового агента или комиссионера, работающего по «чужому» поручению с «чужим» товаром за определенное вознаграждение.

Метод замены налоговой юрисдикции заключается в том, какое место для регистрации использует предприятие, так как местные органы власти могут устанавливать разные ставки налогообложения в отношении некоторых налогов. При этом следует учитывать, что в условиях невысоких налоговых ставок законодательством может быть расширена налоговая база, что в итоге может привести к повышению налоговых отчислений в государственный бюджет.

В случае, если небольшая налоговая ставка жестко привязана к единице результата деятельности, то налоговое планирование становится практически невозможным.

Налоговым законодательством налогоплательщику предоставляется достаточно большое количество возможностей для снижения размера налоговых платежей путем внутреннего планирования, в связи с чем можно выделить общие и специальные методы. Среди общих методов выделяют: выбор учетной политики, разработка контрактных схем, использование оборотных средств, льгот и прочих налоговых освобождений. Среди специальных: метод замены отношений, метод разделения отклонений, метод отсрочки налогового платежа и метод прямого сокращения объекта налогообложения.

Выбор учетной политики организации. Одним из наиболее часто используемых методов налоговой оптимизации является снижение налогооблагаемой прибыли за счет применения ускоренной амортизации и переоценки основных средств. Так, если возможности для ускоренной амортизации в России невелики, то переоценка основных средств представляет собой достаточно эффективный способ экономии на налоге на прибыль и налоге на имущество.

Контрактная схема позволяет оптимизировать налоговый режим при осуществлении конкретной сделки. Речь идет, во-первых, об использовании налогоплательщиком в контрактах четких и ясных формулировок, а не принятых типовых, во-вторых, об использовании нескольких договоров, обеспечивающих одну сделку. Все это помогает выбрать оптимальный налоговый режим осуществления конкретной сделки с учетом графика поступления и расхода финансовых и товарных потоков.

Льготы и их применение в значительной степени зависят от местного законодательства. Как правило, значительную часть льгот предоставляют местные законы.

Специальные методы налоговой оптимизации имеют более узкую сферу применения, чем общие, однако так же могут применяться на всех предприятиях.

Метод замены отношений основывается на многовариантности путей решения хозяйственных проблем в рамках существующего законодательства. Субъект вправе предпочесть любой из допустимых вариантов как с точки зрения экономической эффективности операции, так и с точки зрения оптимизации налогообложения.

Метод разделения отклонений базируется на методе замены. В данном случае заменяется не вся хозяйственная операция, а только ее часть, либо хозяйственная операция заменяется на несколько операций. Метод применяется, как правило, когда полная замена не позволяет достичь ожидаемого результата.

Метод отсрочки налогового платежа основан на возможности переносить момент возникновения объекта налогообложения на последующий календарный период. В соответствии с действующим законодательством срок уплаты большинства налогов тесно связан с моментом возникновения объекта налогообложения и календарным периодом. Используя элементы метода замены и метода разделения, можно изменить

срок уплаты налога или его части на последующий, что позволит существенно сэкономить оборотные средства.

Метод прямого сокращения объекта налогообложения имеет целью снижение размера объекта, подлежащего налогообложению, или замену этого объекта иным, облагаемым более низким налогом или не облагаемым налогом вовсе. Объектом могут быть как хозяйственные операции, так и облагаемое налогами имущество, причем сокращение не должно оказать негативного влияния на хозяйственную деятельность предпринимателя.

Классификация налогов в целях их минимизации

Классификация отталкивается от положения налога относительно себестоимости:

1. Налоги, находящиеся «внутри» себестоимости. Уменьшение таких налогов приводит к снижению себестоимости и к увеличению налога на прибыль. В итоге эффект от минимизации таких налогов есть, но он частично гасится увеличением налога на прибыль.

2. Налоги, находящиеся «вне» себестоимости (НДС). Минимизация выплат по НДС заключается не только в минимизации выручки (с которой выплачивается НДС), но и в максимизации НДС, который идет в зачет (НДС, выплаченный всей цепочкой поставщиков) и компенсируется компании.

3. Налоги, находящиеся «над» себестоимостью (налог на прибыль). Для этих налогов следует стремиться к уменьшению ставки (путем замены лица с юридического на физическое или юрисдикции) и формальному уменьшению налогооблагаемой базы. При этом возможно увеличение налогов «внутри» себестоимости.

4. Налоги, выплачиваемые из чистой прибыли. Для этих налогов стремятся к уменьшению ставки и налогооблагаемой базы.

На примере Закрытого акционерного общества «Багомес» рассмотрим конкретные примеры использования методов оптимизации налогообложения и результатов их применения. ЗАО «Багомес» на рынке производства осуществляет свою деятельность с 1992 года. Основными видами

деятельности за период с 1992 года по 2013 год являлись оптовая торговля, добыча угля открытым способом, сдача имущества в аренду. До 2014 года Общество применяло общую систему налогообложения по методу начисления. В этот период ЗАО «Багомес» уплачивало следующие налоги:

1. налоги, находящиеся «внутри» себестоимости – транспортный налог, налог на имущество, плата за негативное воздействие на окружающую среду; страховые взносы в Пенсионный Фонд России, Обязательное Медицинское Страхование, Фонд Социального Страхования

2. налоги, находящиеся «вне» себестоимости – налог на добавленную стоимость

3. налоги, находящиеся «над» себестоимостью – налог на прибыль организаций.

Выездная налоговая проверка деятельности ЗАО «Багомес» в период применения основной системы налогообложения выявила ряд нарушений, свидетельствующих об «уходе» от налогообложения путем совершения фиктивных сделок, применения схемы искусственного завышения покупной стоимости товаров. Вышеназванные действия Общества можно охарактеризовать как нелегальную налоговую оптимизацию. Данные об уходе от налогообложения в отношении налога на прибыль представлены в приложениях А, Б.

В результате выявления факта осуществления фиктивных сделок с контрагентами ООО «Вектор», ООО «НСК-Стайл», ООО «Завод по ремонту гидрооборудования», ЗАО «Новые технологии», ООО «СибэнергоРесурс» за период 2010-2011 годы, осуществляемых для получения экономически необоснованной выгоды, занижения налога на прибыль, возмещения из бюджета налога на добавленную стоимость было доначислено:

1. Налог на прибыль предприятий в сумме 2 348 741 рубль
2. Налог на добавленную стоимость в сумме 2 202 097 рублей
3. Пени за несвоевременную оплату налогов в сумме 622 623 рубля

17 копеек

4. Штраф за неуплату налогов в сумме 761 458 рублей 80 копеек.

В результате создания схемы «ухода» от налогообложения путем искусственного завышения покупной стоимости угля в 2012 году от контрагентов ООО «СибЭнергоРесурс», ООО «Угли Сибири» Закрытое акционерное общество «Багомес» получило необоснованную экономическую выгоду от занижения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и завышения суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей возмещению из бюджета. По вышеназванному факту нарушения налогового законодательства ЗАО «Багомес» было доначислено:

1. Налог на прибыль предприятий в сумме 2 037 912 рублей
2. Налог на добавленную стоимость в сумме 3 337 988 рублей
3. Пени за несвоевременную оплату налогов в сумме 1 614 382 рубля 32 копейки
4. Штраф за неуплату налогов в сумме 1 075 180 рублей.

Таким образом, нелегальный способ налоговой оптимизации для ЗАО «Багомес», в результате выездной налоговой проверки, сопровождался доначислением налогов от получения экономически необоснованной выгоды, пени и штрафных санкций в общей сумме 14 000 382 рубля 29 копеек, в том числе:

1. Налог на прибыль в сумме 4 386 653 рубля
2. Налог на добавленную стоимость в сумме 5 540 085 рублей
3. Пени за несвоевременную оплату налогов в сумме 2 237 005 рублей 49 копеек
4. Штраф за неуплату налогов в сумме 1 836 638 рублей 80 копеек.

С 2014 года, в результате снижения доходов от хозяйственной деятельности предприятия, руководством ЗАО «Багомес» было принято решение в целях оптимизации налогообложения и снижения налоговой нагрузки перейти на упрощенную систему налогообложения, а именно УСН «доходы минус расходы». Условиями применения упрощенной системы налогообложения на начало 2014 года являлось:

1. Размер полученного дохода за 9 месяцев года, предшествующего году перехода на УСН не должен превышать установленный лимит в соответствии с п.2 ст.346.12, п.4.1 ст.346.13 НК РФ, а именно 45 000 000 рублей

2. Средняя численность сотрудников за налоговый(отчетный) период не превышает 100 человек (подп.15 п.3 ст.346.12 НК РФ)

3. Остаточная стоимость основных средств не превышает 100 000 000 рублей (подп.16 п.3 ст.346.12 НК РФ).

Все вышеперечисленные условия ЗАО «Багомес» выполнялись, что позволило перейти на упрощенный режим налогообложения с 01.01.2014 года
В таблице 8 представлена выгода применения УСН.

Таблица 8 – Сравнительный анализ налоговой нагрузки.

Наименование	2014 год		2015 год	
	ОСН (метод начисления)	УСН (кассовый метод)	ОСН (метод начисления)	УСН (кассовый метод)
Доход, всего тыс.руб.	21 247	15 668	8 813	6 735
В том числе: Услуги сдаче имущества в аренду	5 777	4 250	4 599	4 617
Оптовая торговля	142	142	1 018	1018
Реализация основных средств	1 420	1 420	1 100	1 100
Доходы, связанные с участием в других организациях	5 000	4 985		
Проценты по депозитным вкладам	4 579	4 579		
Проценты по предоставленным займам	4 180	290	1765	
Проценты по остаткам на банковских счетах	2	2		
Курсовая разница	147		331	
НДС на реализованную продукцию	1 321		1 209	
Себестоимость продаж	745	58	1206	590
Управленческие расходы	10 267	8 640	4 561	5 153
В том числе: Услуги сторонних организаций	5 054	3 994	1 054	1 599
Заработная плата	3 241	2 644	1 849	1 641
Страховые взносы	861	718	563	606

Продолжени таблицы 8

Наименование	2014 год	2015 год
--------------	----------	----------

	ОСН (метод начисления)	УСН (кассовый метод)	ОСН (метод начисления)	УСН (кассовый метод)
Материалы	165	155	277	283
Амортизация	714	454	686	744
НДФЛ		602		252
Транспортный налог	53	53	52	
Плата за негативное воздействие на окружающую среду	27	20	21	28
Расходы будущих периодов	152		59	
Прочие расходы	2 432	233	817	185
В том числе: административный штраф	2 005			
Услуги банка	233	233	185	185
Курсовые разницы			149	
Остаточная стоимость реализованных ОС			483	
Проценты к уплате	194			
Налог на имущество	67		67	
Прибыль до налогообложения	7 736	6 737	2 162	807
Налог на прибыль(УСН)	1 547	1 010	432	121
НДС на услуги сторонних организаций	171		171	
НДС к уплате в бюджет	1 150		1 038	
Итого к уплате налогов всего	2 844	1 083	1 610	149
Примечание: Таблица составлена автором				

Сравнительный анализ показателей налогового учета ЗАО «Багомес» при применении упрощенной системы налогообложения и общей системы налогообложения наглядно показывает насколько экономически выгоднее применять упрощенную систему налогообложения. Основной режим налогообложения предусматривает учет доходов и расходов предприятия по методу начисления, а упрощенная система налогообложения зависит от денежных потоков на расчетных счетах и в кассе организации. УСН наиболее реально показывает картину финансовых возможностей организации. Так, показатели таблицы 3 наглядно показывают, что доходы от реализации товаров, работ, услуг в 2014 году оплачены на 73 %, а в 2015 году – на 76 %. При этом расходы Общества в 2014 году оплачены лишь на 66%, а в 2015 году – уже на 90%.

Кроме того, при переходе с основного режима налогообложения на упрощенный режим ЗАО «Багомес» значительно снижает налоговую

нагрузку. Данные таблицы показывают, что общая сумма налогов в бюджет в 2014 году снизилась более чем в 2,5 раза, а в 2015 году – более чем в 10 раз. Снижение налоговой нагрузки зависит от ряда причин:

1. Договорными отношениями может быть предусмотрена отсрочка платежа за оказанные услуги, отгруженные товары
2. Несвоевременная оплата покупателями приобретенных товаров, услуг по различным причинам
3. Отсутствием обязательств по уплате отдельных видов налогов, а именно НДС, налог на имущество
4. Более низкой налоговой ставкой. Ставка налога на прибыль составляет 20 % от налогооблагаемой базы, в то время как ставка налога, применяемого при упрощенной системе налогообложения «доходы минус расходы» составляет 15 % от налогооблагаемой базы.

Рассмотрим дополнительные пути минимизации налогов на данном предприятии. С точки зрения внешнего налогового планирования, которое будет заключаться в смене места регистрации из Кемеровской области в другой регион с более низкими налоговыми ставками. Так наиболее подходящим местом регистрации становится Республика Алтай, так как законом Республики Алтай от 23 ноября 2015 года № 71-РЗ, в период с 1 января 2016 г. по 31 декабря 2020 г. [62] для предприятий малого бизнеса использующих УСН введены «налоговые каникулы». Таким образом изменив место регистрации, предприятие будет обязано уплачивать только взносы на социальное страхование, которые в 2015 г. составили 502 000 рублей. Следует отметить, что для получения налоговых льгот при изменении места регистрации предприятию придется закрыть предприятие и открыть его как вновь созданное в другом регионе.

После реализации предложенной меры внешнего планирования предприятие может перейти к внутреннему планированию, в отношении общих мер оптимизации, которые заключается в данном случае в получении предприятием льгот в виде налоговых каникул на территории Республики

Алтай. Предприятие вправе использовать ставку налогообложения в 0% до 2020 г. включительно.

Следующим шагом в снижении налоговой нагрузки на данном предприятии станут специальные методы оптимизации налогообложения. Метод отсрочки налогового платежа в данном случае может быть реализован методом возврата аванса покупателю. Этот способ можно использовать, если к концу года возникает риск слета с УСН из-за несоблюдения лимита доходов. Полученный «упрощенцем» аванс включается в доходы (п. 1 ст. 346.17 НК РФ). Чтобы не выйти за рамки, можно договориться с покупателем о возврате аванса в текущем году и перечислении оплаты в следующем. Но здесь важно все правильно оформить и обосновать. Если проверяющие решат, что это сделано специально, претензий не избежать. Предприятие может договориться с покупателями о перечислении задатка вместо аванса. Этот способ разрешает на законных основаниях отсрочить дату признания дохода, в том числе перенести ее на следующий год, что позволит снизить базу текущего периода или избежать утраты права на УСН из-за превышения порога доходов.

Метод прямого сокращения объекта налогообложения. В последние годы основным видом деятельности предприятия стала сдача помещений в аренду, и затраты на ведение хозяйственной деятельности невелики, то объектом налогообложения могут стать «доходы» предприятия, так как они облагаются по ставке 6%, в то время как объект налогообложения «доходы минус расходы» облагается по ставке 15%. В таблице 9 приведены размеры налоговых выплат по УСН с различным объектом налогообложения.

Таблица 9 – Сумма налога УСН с различным объектом налогообложения

Наименование	2015 год
--------------	----------

	УСН (доходы)	УСН (Доходы – расходы)
Доход, всего тыс.руб.	6735	6735
Себестоимость продаж	590	590
Управленческие расходы	5153	5153
налогооблагаемая база	6 735	992
Заработная плата	1 641	1 641
Взносы на соц страхование	502	502
Сумма налога по УСН	404	149
Итого к уплате налогов всего	906	651
Примечание: Таблица составлена автором		

Из приведенной таблицы видно, что изменение объекта налогообложения не является эффективным способом снижения объекта налогообложения.

Таким образом на данном предприятии можно применить внешнее налоговое планирование, которое будет заключаться в смене места регистрации. А уже вследствие этого предприятие сможет перейти к внутреннему планированию, которое заключается в данном случае в получении предприятием льгот в виде налоговых каникул на территории Республики Алтай. Так же предприятие может использовать один из специальных методов, а именно метод отсрочки налогового платежа, который будет достигнут в ходе договоренности с покупателями о перечислении задатка вместо аванса.

По итогам оценки налогового состояния ЗАО «Багомес» можно сделать вывод, что на предприятии отсутствует система оптимизации налогообложения, которая способствовала бы легальному способу снижения налогового бремени на предприятии.

3 Социальная ответственность

Корпоративная социальная ответственность – международная бизнес-практика, которая прочно вошла в корпоративное управление в конце XX века. В настоящее время внедрение мероприятий КСО становится неотъемлемой частью успешной компании.

Социальная ответственность бизнеса – концепция, согласно которой бизнес, помимо соблюдения законов и производства качественного продукта/услуги, добровольно берет на себя дополнительные обязательства перед обществом.

Анализ компонента социальной ответственности корпорации ЗАО «Багомес», Кемеровская обл., г. Междуреченск, ул. 50 лет Комсомола 16.

1. Определение стейкхолдеров организации

Главные стейкхолдеры на которых рассчитаны программы КСО представлены в таблице 10.

Таблица 10 – Стейкхолдеры организации

Прямые стейкхолдеры	Косвенные стейкхолдеры
Сотрудники	Налоговые службы
Руководство компании.	Местное население
Покупатели.	
Примечание: Таблица составлена автором	

Вывод: структура стейкхолдеров разнообразна и наибольшую долю составляют прямые стейкхолдеры, они оказывают наибольшее влияние на деятельность фирмы.

2. Определение структуры программ КСО

Структуру программ КСО для ЗАО «Багомес» представлена в таблице 11.

Таблица 11 – Структура программ КСО

Наименование мероприятия	Элемент	Стейкхолдеры	Сроки реализации мероприятия	Ожидаемый результат от реализации мероприятия
1	Корпоративное обучение	Сотрудники	ежегодно	Повышение квалификации сотрудников
		Налоговые службы		Снижение претензий в отношении ведения бухгалтерского и налогового учета
		Покупатели		Снижение стоимости товаров и услуг путем эффективных программ оптимизации налогообложения
2	Благотворительные пожертвования	Население	ежегодно	Забота о населении
3	Путевки в детские лагеря для детей сотрудников компании	Сотрудники	ежегодно	Забота о семьях сотрудников
4	Новогодние подарки для сотрудников и их детей	Сотрудники	ежегодно	Забота о сотрудниках и их семьях
Примечание: Таблица составлена автором				

ЗАО «Багомес» осуществляет свою хозяйственную деятельность начиная с 1992 г., уже тогда компания начала предпринимать первые шаги к формированию КСО. Так с 1992 г. предприятием были организованы новогодние подарки для сотрудников компании и их детей, позже предприятие стало отправлять детей сотрудников в детские лагеря. Начиная с 2000 г. предприятие осуществляют благотворительные выплаты для пенсионеров (бывших сотрудников компании), которые более всего нуждаются в поддержке. С 2007 г. предприятие стало отправлять своих сотрудников на различные семинары на тему оптимизации налогообложения и тонкостей ведения налогового и бухгалтерского учета.

3. Определение затрат на программы КСО

На основе структуры программ КСО рассчитаем бюджет программ КСО для ЗАО «Багомес». Данные расчета приведены в таблице 12.

Таблица 12 – Затраты на мероприятия КСО

№	Мероприятие	Единица измерения	Цена	Стоимость реализации на планируемый период
1	Корпоративное обучение	рубли	6 000 с человека	$6000 \cdot 3 = 18\,000$
2	Благотворительные пожертвования	рубли	1 000 на человека	$1000 \cdot 30 = 30\,000$
3	Путевки в детские лагеря для детей сотрудников компании	рубли	13 000 на человека	$13000 \cdot 5 = 65\,000$
4	Новогодние подарки для сотрудников и их детей	рубли	для взрослого 300, для ребенка 400	$300 \cdot 30 = 9\,000$, $400 \cdot 25 = 9\,200$
				ИТОГО: 131 200 рублей
Примечание: Таблица составлена автором				

Основную долю в затратах на КСО составляют путевки для детей сотрудников, что говорит о стремлении фирмы заботиться не только о сотрудниках, но и о их детях, что будет способствовать увеличению доверия сотрудников к компании.

4. Оценка эффективности программ и выработка рекомендаций

Студент должен ответить на следующие вопросы:

Программы КСО соответствуют целям и стратегии компании и в частности цели КСО, так в настоящее время целью КСО является стабильность и устойчивость развития компании в долгосрочной перспективе.

Миссия компании: Производство товаров и услуг с целью получения прибыли путем наращивания объемов реализации товаров и площадей, сдаваемых в аренду.

Стратегия компании: Удовлетворение потребностей клиента путем предоставление качественных услуг по приемлемым ценам.

В компании преобладают внутренние программы КСО, и отвечают интересам всех указанных ранее стейкхолдеров. В ходе реализации программ КСО компания получает ряд преимуществ: высоко квалифицированных работников, которые будут хранить верность компании; отсутствие претензий

со стороны налоговых органов; снижение цен на товары; одобрение со стороны населения.

Затраты, которые несет предприятие на реализацию программ КСО можно считать адекватными, так как они способствуют развитию компании в долгосрочном периоде.

В дальнейшем компании необходимо развивать программы КСО и расширять их направленность, включать в программы КСО новых стейкхолдеров, для этого компании необходимо расширять цели КСО.

Заключение

Цель достигнута, задачи решены, получены следующие выводы:

На основе представленных этапов эволюции налоговой системы в России нами выявлены факторы, повлиявшие на ее развитие и на изменение налогового законодательства.

В ходе эволюции налогообложения было выявлено, что значительную роль в отношении налогообложения и развития малого бизнеса сыграл период советской власти, в данный период принимались меры по сокращению малого бизнеса, что привело к значительным проблемам в развитии малого предпринимательства в современной России.

Налоговые качели в отношении государственной власти к частным предпринимателям привели к недоверию общества к существующей системе налогообложения и уходу предпринимателей в теневой сектор экономики.

Для исправления сложившейся ситуации в современных условиях правительству необходимо принять меры по внесению коррективов в налоговом законодательстве основываясь на опыте стран, чей процесс становления налоговой системы не был столь разнонаправленным.

России следует перенять опыт стран мира в отношении ужесточения мер за неуплату налогов или уклонения от них, возможен рост налоговых ставок, в том числе на социальное страхование в том случае, если данные доходы будут эффективно перераспределяться и население — будет это чувствовать. В таком случае население будет в меньшей степени уклоняться от налогов. Так же следует рассмотреть возможность прогрессивной ставки налога, так как в настоящее время доходы, перераспределяемые на бедные слои населения они же и платят.

Однако, ни одна налоговая система не может быть идеальной, так как всегда будет возникать конфликт функций налогообложения. Для того, чтобы максимально снизить отрицательный эффект существующей системы налогов в стране необходимо дать оценку налоговой системе и понять в каком

направлении ее реформировать. В случае удаления недостаточного внимания данному вопросу, в экономике страны возникают последствия в виде уклонения от уплаты налога, развитию коррупции и взяточничества что ведет к снижению активности хозяйствующих субъектов.

В настоящее время, для того чтобы снизить уровень теневого сектора экономики государству необходимо принимать меры в первую очередь по стабилизации экономической ситуации, данная мера является одним из важнейших факторов как развития малого бизнеса, так и выхода малых предприятий из теневого сектора. Так же значительное влияние окажет совершенствование законодательства в данной сфере, как в области оказания поддержки малым предприятиям, так и в области ужесточения мер наказания за неуплату и уклонение от налогов.

В России на сегодняшний день, пресечение попыток уклонения от уплаты налогов возводится в ранг государственной налоговой политики и становится одним из главных направлений деятельности многих государственных органов (например, налоговой полиции), а также основной целью текущего налогового законодательства.

Следует отметить, что способы уклонения от налогов для субъектов малого бизнеса схожи, главным отличием является то, что у предприятий среднего и крупного бизнеса обязаны вести учет в рамках общего режима налогообложения, что дает большее поле действий для противоправных деяний.

По итогам оценки налогового состояния ЗАО «Багомес» можно сделать вывод, что на предприятии отсутствует система оптимизации налогообложения, которая способствовала бы легальному способу снижения налогового бремени на предприятии.

В рамках легальной минимизации налоговой нагрузки на конкретном предприятии малого бизнеса было предложено изменить место регистрации предприятия, что даст возможность использования «налоговых каникул», что позволит снизить налоговую нагрузку в долгосрочной перспективе и создать

договоренность с покупателями о перечислении задатка вместо аванса. Данная мера позволит снизить налоговую нагрузку в краткосрочной перспективе до момента перерегистрации предприятия.

Список публикаций студента

Огородова Е. С. Несовершенства налоговой системы // Научная перспектива. 2016. №5. С. 20–22

Огородова Е. С. Налоговая нагрузка на малые предприятия в России // Журнал научных и прикладных исследований. 2016. №5. С. 39–41

Список использованных источников

1. Deepfinance: Эволюция системы налогообложения малого предпринимательства в России [Электронный ресурс] / Deepfinance. 2016. URL: <http://www.deepfinance.ru/finances-5810-1.html> (дата обращения: 10.10.2015).
2. Гусенко И. В. Этапы развития законодательства по налогообложению предпринимательской деятельности в дореволюционной России // Сибирский юридический вестник. 2002. №1. С. 46.
3. История экономики: учебное пособие / П.Д. Агарков, Г.Г. Балабанова, Л.Г. Галкин, Т.А. Давыденко, Л.И. Журавлева. Белгород: БГТУ им. В.Г. Шухова, 2004. С. 113.
4. Центр управления финансами: Налоговая политика преемников Петра I [Электронный ресурс] / Центр управления финансами. 2009-2016. URL: <http://center-yf.ru/data/nalog/Nalogovaya-politika-preemnikov-Petra-I.php> (дата обращения: 10.10.2015).
5. Николаева Л.А., Чёрная И.П. ИСТОРИЯ ЭКОНОМИКИ: Учебное пособие [Электронный ресурс] / Владивостокский государственный университет экономики и сервиса. 1999-2016. URL: http://abc.vvsu.ru/books/ist_ekon/page0036.asp (дата обращения: 10.10.2015).
6. Дворянство. История России: Купечество [Электронный ресурс] / Дворянство. История России. 2010. URL: <http://protasyevs.narod.ru/kupechestvo.html> (дата обращения: 10.10.2015).
7. Толькушин А. В. История налогов в России. М.: Юрист, 2001. С. 138–140.
8. Попова Г.Л. Налоговая реформа как стимулирующий фактор развития малого бизнеса // Вопросы современной науки и практики. 2009. №2(16). С. 73–77.
9. Федеральная налоговая служба: Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) [Электронный ресурс] /

Официальный сайт ФНС России. URL:
<https://www.nalog.ru/rn77/taxation/taxes/envd/#title4> (дата обращения:
9.10.2015).

10. Никулина И. В. Общая теория налогообложения: учебное пособие. М.: Эксмо. 2010. С. 45.

11. Бухгалтерия.ру: Часть I. Часть первая. Раздел I. Общие положения. Глава 1. Законодательство о налогах и сборах и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах. Статья 8. Понятие налога и сбора [Электронный ресурс] / Информационно-аналитическое электронное издание «Бухгалтерия.ру». 2001–2015. URL: <http://www.buhgalteria.ru/nalogoviy-kodeks/glava1/stat8/> (дата обращения: 10.10.2015).

12. Белоусов Д. С. Налоговое право: конспект лекций: Понятие налога, его роль и основные функции [Электронный ресурс]: Библиотека nnre.ru. URL: http://www.nnre.ru/delovaja_literatura/nalogovoe_pravo_konspekt_lekcii/p4.php (дата обращения: 10.10.2015).

13. Функции налогов [Электронный ресурс] / Энциклопедия экономиста www.Grandars.ru URL: <http://www.grandars.ru/student/nalogi/funkcii-nalogov.html> (дата обращения: 10.10.2015).

14. Брызгалин А. В. Налоги и налоговое право: Виды налогов и основания для их классификации [Электронный ресурс] / Портал «Экономист». 2014. URL: <http://economylit.online/nalogi-nalogooblojenie-uchebnik/vidyi-nalogov-osnovaniya-dlya.html> (дата обращения: 21.11.2015).

15. Кухаренко В. Б., Тютюрюков Н. Н. Налоговые системы зарубежных стран. М.: РАГС, 2014. 435 с.

16. Налоги США и Канады [Электронный ресурс] / Библиотека Lib-5.ru. URL: <http://lib-5.ru/cu558.php> (дата обращения: 21.11.2015).

17. Тютюрюков Н. Н. Налоговые системы зарубежных стран. М.: Дашков и Ко, 2012. 466 с.

18. Попова Л.В., Дрожжина И. А., Маслов Б.Г. Налоговые системы зарубежных стран. М.: Дело и Сервис, 2014. 456 с.

19. Шувалова Е.Б, Климовицкий В.В., Пузин А.М. Налоговые системы зарубежных стран. М.: Дашков и Ко, 2013. 560 с.
20. Paying Taxes 2009. The global picture [Electronic resource] / PricewaterhouseCoopers. 2015–2016. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/paying-taxes-2009.pdf> (date of treatment: 26.01.2016).
21. Paying Taxes 2010. The global picture [Electronic resource] / PricewaterhouseCoopers. 2015–2016. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/paying-taxes-2010.pdf> (date of treatment: 25.01.2016).
22. Paying Taxes 2011. The global picture [Electronic resource] / PricewaterhouseCoopers. 2015–2016. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/paying-taxes-2011.pdf> (date of treatment: 29.01.2016).
23. Paying Taxes 2014. The global picture [Electronic resource] / PricewaterhouseCoopers. 2015–2016. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf> (date of treatment: 29.01.2016).
24. Paying Taxes 2015. The global picture [Electronic resource] / PricewaterhouseCoopers. 2015–2016. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2015-low-resolution.pdf> (date of treatment: 30.01.2016).
25. Козырин А.Н. Правовое регулирование налогообложения в зарубежных странах. // Финансы. 2005. №5. С. 16.
26. Журавлева О.О., Исмаилова Л.Ю. Проблемы взаимодействия налоговых правовых систем в условиях глобализации // Финансовое право. 2014. №7. С. 37 – 45.
27. Мишина С. В. Трансформация системы местных налогов и сборов в условиях модернизации налогообложения в Российской. М.: научная библиотека, 2013. Гл. 2.3: Сравнительный анализ зарубежного опыта местного налогообложения. С. 23–35.
28. Ахинов Г.А., Жильцов Е.Н. Экономика общественного сектора. М.: Инфра-М, 2008. Гл. 5: Взаимосвязь и противоречие критериев оценок налоговой системы. С. 155–165.

29. Якобсон Л.И. Государственный сектор экономики: экономическая теория и политика: Учеб. для вузов. М.: ГУ ВШЭ. 2000. Гл. 6: Доходы государства. С. 151–164.

30. Корчагин Ю. Теневая экономика в России растет [Электронный ресурс] // ЦИРЭ: Центр исследования региональной экономики URL: <http://www.lerc.ru/?part=articles&art=5&page=64> (дата обращения: 20.08.2015).

31. Самые удобные налоговые системы мира [Электронный ресурс] // РБК Рейтинг URL: <http://rating.rbc.ru/search.shtml?query=%D1%E0%EC%FB%E5%20%F3%E4%EE%E1%ED%FB%E5%20%ED%E0%EB%EE%E3%EE%E2%FB%E5%20%F1%E8%F1%F2%E5%EC%FB%20%E2%20%EC%E8%F0%E5> (дата обращения: 01.09.2015).

32. Total tax rate (% of commercial profits) [Электронный ресурс] // The World Bank Group URL: http://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.TOTL.CP.ZS/countries/1W?order=wbapi_data_value_2014%20wbapi_data_value%20wbapi_data_value-last&sort=asc&display=default (дата обращения: 03.09.2015).

33. Индекс восприятия коррупции-2014: оценка России упала на один балл [Электронный ресурс] // Центр Трансперенси Интернешенл-Р URL: <http://transparency.org.ru/indeks- vospriatiia- korruptcii/indeks- vospriatiia- korruptcii -2014-otcenka-rossii-upala-na-odin-ball> (дата обращения: 04.09.2015).

34. Индекс восприятия коррупции [Электронный ресурс] // Центр Трансперенси Интернешенл-Р URL: <http://transparency.org.ru/indeks- vospriatiia-korruptcii/blog> (дата обращения: 04.09.2015).

35. Барометр мировой коррупции-2013: Коррупцию победит не правительство, а граждане [Электронный ресурс] // Центр Трансперенси Интернешенл-Р URL: <http://transparency.org.ru/barometr-mirovoi-korruptcii/korruptciiu-pobedit-ne-pravitelstvo-a-grazhdane> (дата обращения: 04.09.2015).

36. Индекс восприятия коррупции 2014 [Электронный ресурс] // Центр гуманитарных технологий URL: <http://gtmarket.ru/ratings/corruption-perceptions-index/info> (дата обращения: 10.09.2015).

37. Консультант Плюс: Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений [Электронный ресурс]: федер. закон Рос. Федерации от 25.02.1999 № 39-ФЗ (ред. от 28.12.2013) // Консультант Плюс: справочная правовая система. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_22142/bb9e97fad9d14ac66df4b6e67c453d1be3b77b4c/ (дата обращения: 15.02.2016).

38. В Минфине заверяют, что налоговая нагрузка на компании расти не будет [Электронный ресурс] / Информационное агентство Росбалт Калининград, 17.03.2014. URL: <http://www.rosbalt.ru/business/2014/03/17/1244861.html> (дата обращения: 8.02.2016).

39. Федеральная налоговая служба: Действующие в РФ налоговые ставки [Электронный ресурс] / Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.nalog.ru/rn77/taxation/taxes/#t_spec (дата обращения: 10.02.2016);

40. Федеральная налоговая служба: Упрощенная система налогообложения [Электронный ресурс] / Официальный сайт ФНС России. URL: <https://www.nalog.ru/rn77/taxation/taxes/usn/#title3> (дата обращения: 10.02.2016).

41. Федеральная налоговая служба: Единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН) [Электронный ресурс] / Официальный сайт ФНС России. URL: <https://www.nalog.ru/rn77/taxation/taxes/eshn/#title3> (дата обращения: 10.02.2016).

42. Федеральная налоговая служба: Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) [Электронный ресурс] / Официальный сайт ФНС России. URL: <https://www.nalog.ru/rn77/taxation/taxes/envd/#title4> (дата обращения: 10.02.2016).

43. Федеральная налоговая служба: Патентная система налогообложения [Электронный ресурс] / Официальный сайт ФНС России. URL: <https://www.nalog.ru/rn77/taxation/taxes/patent/> (дата обращения: 15.02.2016).

44. Федеральная служба государственной статистики: Малое и среднее предпринимательство в России –2015 [Электронный ресурс] / Федеральная служба государственной статистики: официальный сайт. URL: http://www.gks.ru/bgd/regl/b15_47/Main.htm (дата обращения: 20.02.2016).

45. Налоговая нагрузка на индивидуальных предпринимателей вырастет на 20% [Электронный ресурс] // Электронное периодическое издание «Ведомости». URL: <http://www.vedomosti.ru/economics/articles/2015/11/26/618392-nalogovaya-nagruzka-individualnih-predprinimatelei-virastet-20> (дата обращения: 23.02.2016).

46. Глава Минфина оценил теневой сектор экономики РФ в 15–20 % от ВВП. [Электронный ресурс] / РБК. 20.06.2013. URL: <http://top.rbc.ru/economics/20/06/2013/862716.shtml> (Дата обращения: 23.02.2016).

47. Теневую экономику РФ оценили в 46 % ВВП ежегодно. [Электронный ресурс] / РБК. 13.02.2013. URL: <http://top.rbc.ru/economics/13/02/2013/844992.shtml> (Дата обращения: 24.02.2016).

48. Мораторий на увеличение налоговой нагрузки для малого бизнеса закрепят законодательно [Электронный ресурс] / Петербургский правовой портал. URL: <http://ppt.ru/news/135284> (Дата обращения: 25.02.2016).

49. Бекряшев А.К., Белозеров И.П. Теневая экономика и экономическая преступность [Электронный ресурс] / Юридический виртуальный клуб «Ex-jure», 2004-2014. URL: <http://ex-jure.ru/law/news.php?newsid=1269> (дата обращения: 17.03.2016).

50. Буров В.Ю. Теневая деятельность субъектов малого предпринимательства. Издание 2-ое. LAMBERT: Германия, 2011. С. 326

51. Хамидуллина Г. Р. Уклонение от уплаты налогов как фактор развития теневой экономики и угроза экономической безопасности государства // Вестник ТГГПУ. 2010. №3(14). С. 4–5.

52. Уклонение от налогов [Электронный ресурс] / Теневая экономика, 2001-2013. URL: http://y-ra.com/book_tenevaya-ekonomika_850/10_glava-7.-uklonenie-ot-nalogoov (дата обращения: 19.03.2016).
53. Киреенко А. П., Климова М. О. Развитие налогообложения индивидуальных предпринимателей и борьба с уклонением от уплаты налогов // Регион: экономика и социология. 2012. № 1. С. 142–159.
54. Налоговая оптимизация или уклонение от уплаты налогов [Электронный ресурс] // Российский бухгалтер, 2011. URL: [http://rosbuh.ru/?item=3002 &page=article](http://rosbuh.ru/?item=3002&page=article) (дата обращения: 20.03.2016).
55. Буров В.Ю. Теневая деятельность средних и малых предприятий // ЭКО, 2008. №4. С. 67–74.
56. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика. Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2002. 131 с.
57. Брызгалин А.В. Практическая налоговая энциклопедия [Электронный ресурс] / Комментарии российского законодательства. URL: http://kommentarii.org/nalog_inciklopediay/tom1/3.1.html (дата обращения: 17.03.2016).
58. Налоговая оптимизация [Электронный ресурс] / Отечественные записки. URL: <http://www.strana-oz.ru/2002/4/nalogovaya-optimizaciya> (дата обращения: 30.03.2016).
59. Понятие и методы налоговой оптимизации [Электронный ресурс] / Налоги и налоговое право URL: <http://www.taxesright.ru/taxes-606-1.html> (дата обращения: 01.04.2016).
60. Барулин С. В., Ермакова Е. А., Степаненко В. В. Налоговый менеджмент: учебное пособие. М.: ОМЕГА-Л, 2011. С.15
61. Попков Д.В. Совершенствование схемы налогового планирования коммерческого предприятия [Электронный ресурс] // Налоги 2007. №5. URL: <https://www.lawmix.ru/bux/63596/> (дата обращения: 01.04.2016).

62. Главбух: Об установлении налоговой ставки в размере 0 процентов для впервые зарегистрированных налогоплательщиков – индивидуальных предпринимателей при применении упрощенной и (или) патентной систем налогообложения на территории Республики Алтай [Электронный ресурс]: Закон Республики Алтай от 23 ноября 2015 года № 71-РЗ // Справочная система Главбух URL: <http://usn.1gl.ru/#/document/97/250258/bg176/> (дата обращения: 15.02.2016).

Приложение А
(обязательное)
Налог на прибыль предприятия

Наименование контрагента	Дата, № документа	Наименование товаров, услуг	По данным ЗАО «Багомес»		По данным налогового органа		Сумма доначисленного налога
			Налоговая база	Сумма налога	Налоговая база	Сумма налога	
ООО «Завод по ремонту гидрооборудования»	25.05.2010 № 168	Запасные части			3 640 634,40	728 127	728 127
	25.05.2011 № 221	Запасные части			2 436 864,41	487 373	487 373
	27.07.2011 № 312	Запасные части			1 700 000,00	340 000	340 000
ЗАО «Новые технологии»	25.04.2011 № 1	уголь			898 922	179 784	179 784
ООО «СибЭнергоРесурс»	19.12.2011 № 101	уголь			3 067 283,63	613 457	613 457
	10.01.2012 № 1	уголь	3 189 784,90	637 957	1 787 962,30	357 592	280 365
	23.01.2012 № 2	уголь	4 816 279,80	963 256	2 986 096,86	597 219	366 037
	30.01.2012 № 3	уголь	5 238 789,98	1 047 758	3 580 773,42	716 155	331 602
ООО «Угли Сибири»	07.01.2012 № 1	уголь	4 770 334,77	954 067	3 934 895,71	786 979	167 088
	10.01.2012 № 2	уголь	4 795 387,28	959 077	3 955 560,72	791 112	167 965
	19.01.2012 № 5	уголь	4 912 466,31	982 493	4 052 136,62	810 427	172 066
	24.01.2012 № 7	уголь	4 987 704,24	997 541	4 114 198	822 840	174 702
	30.01.2012 № 11	уголь	4 888 698,52	977 739	4 032 531,33	806 506	171 234
	30.01.2012 № 10	уголь	1 120 137,71	224 028	923 965,83	184 793	39 236
	31.01.2012 № 8	уголь	4 785 437,08	957 087	3 947 354,27	789 471	167 617
Итого доначислено налога							4 386 653
Итого начислено пени							773 164,96
Итого начислено штрафа							877 330,80
Всего							6 037 148,76
Примечание: Таблица составлена автором							

Приложение Б

(обязательное)
Налог на добавленную стоимость

Наименование контрагента	Дата, № документа	Наименование товаров, услуг	По данным ЗАО «Багомес»		По данным налогового органа		Сумма доначисленного налога
			Налоговая база	Сумма налога	Налоговая база	Сумма налога	
ООО «Вектор»	01.04.2010 № 62	Запасные части			355 932,20	64 067,80	64 067,80
ООО «НСК-Стайл»	31.03.2010 № 101	Услуги погрузчика			134 237,29	24 162,71	24 162,71
ООО «Завод по ремонту гидрооборудования»	25.05.2010 № 168	Запасные части			3 640 634,40	655 314	655 314
	25.05.2011 № 221	Запасные части			2 436 864,41	438 636	438 636
	27.07.2011 № 312	Запасные части			1 700 000,00	306 000	306 000
ЗАО «Новые технологии»	25.04.2011 № 1	Уголь			898 922	161 806	161 806
ООО «СибЭнергоРесурс»	19.12.2011 № 101	Уголь			3 067 283,63	552 111	552 111
	10.01.2012 № 1	Уголь	3 189 784,90		3 189 784,99	574 161	574 161
	23.01.2012 № 2	Уголь	4 816 279,80		4 816 279,80	866 915	866 915
	30.01.2012 № 3	Уголь	5 238 789,98		5 238 789,98	942 998	942 998
ООО «Угли Сибири»	07.01.2012 № 1	Уголь	4 770 334,77	858 660	3 934 895,71	708 281	150 379
	10.01.2012 № 2	Уголь	4 795 387,28	863 170	3 955 560,72	712 001	151 169
	19.01.2012 № 5	Уголь	4 912 466,31	884 244	4 052 136,62	729 385	154 859
	24.01.2012 № 7	Уголь	4 987 704,24	897 787	4 114 198	740 556	157 231
	30.01.2012 № 11	Уголь	4 888 698,52	879966	4 032 531,33	725 856	154 110
	30.01.2012 № 10	Уголь	1 120 137,71	201 625	923 965,83	166 313	35 311
	31.01.2012 № 8	Уголь	4 785 437,08	861 379	3 947 354,27	710 524	150 855
Итого доначислено налога							5 540 085
Итого начислено пени							1 463 840,53
Итого начислено штрафа							959 308
Всего							7 963 233,53
Примечание: Таблица составлена автором							

Приложение В
(справочное)

Tax System Efficiency in Different Countries

Part 1.3

Taxation System Imperfection: Causes and Effects

Part 1.4

Студент

Группа	ФИО	Подпись	Дата
ЗБМ41	Огородова Екатерина Сергеевна		

Консультант каф. Арцер Т.В. (руководитель ВКР)

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
доцент кафедры экономики	Арцер Татьяна Владимировна	канд. экон. наук, доцент		

Консультант-лингвист кафедры иностранных языков ИСГТ

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Старший преподаватель	Богоряд Наталья Владимировна			

1.3 Tax System Efficiency in Different Countries

The tax system efficiency is characterized by the degree of its impact on socio-economic tasks controlling for the system of interests of all economic agents.

One of the fundamentally important areas of improvement of any tax system is its content analysis aimed at identifying both strengths and weaknesses of the tax system in all aspects of its study: functional, organizational, and elemental. In performing such an analysis, it is necessary to make a comparative analysis of the target tax system with the other ones, to identify strengths that can be applied to the Russian taxation system.

The most countries tax systems have been evolving over the centuries in different economic, political, and social conditions, therefore, they are unique a range of terms: taxes types and structure, tax rates, collection techniques, different levels authorities fiscal powers, privileges size and number, etc. However, there are some general principles of a tax system formation.

According to the tax systems ranking [20], in 2009, Russia took the 134th position, as far as Russian entrepreneurs have been forced to give half of their commercial profit while spending 56 working days to prepare taxation and accounts payment reports. Nevertheless, in 2008 Russia was ranked 130th. Experts note that this is not the changes in Russian tax system, that influenced this situation formation, but the changes in other countries tax systems, that improved their economic features. Thus, China, ranked 130th as Russia, within a year obtained the 128th rank. According to the rank of taxes amount, Russian tax system is inferior to the Chinese one, where there are nine of them though the total rate amounts 79.9%. The USA tax rates value (42.3 %) is pretty the same as the Russian one, yet both of them are ranked 46 due to their tax collection technology. In the United States of America, they paid 10 taxes and spent 187 hours per year for it. In 2010, the United States reached the 30th ranking position [21], which is connected with the active use of information technologies by US taxpayers. Due to the Unified Social Tax abolishment, Compulsory Pension Insurance, and active implementation of

telecommunication lines file accounts, Russia was ranked 131 in 2010, and 105 [22] in 2011. Therefore, information technology became one of the priorities in the Russian Federation tax system reformation. In comparison with 2014, in 2015, Russia rose from 62 [23] to 64 [24] in the tax administration ranking, which is considered as a positive development.

This year the significant improvement in Russian business on the world stage is determined by the change in the counting procedure. Previously the whole country was judged by its capital only. Moscow was taken as an example to analyze the country business work and to draw the conclusions for the whole country business conditions. It is practiced in all countries.

Special attention should be drawn to the ranking leaders, which are the countries with the most convenient taxation systems (Table 1).

Table 1 – Top 10 convenient world countries taxation systems

№	Country	Total taxes number	Taxes payment time (hours per year)	Full tax rate (%)
1	Maldives	1	0	9.1
2	Qatar	1	36	11.3
3	Hong Kong	4	80	24.2
4	The United Arab Emirates	14	12	14.4
5	Singapore	5	84	27.9
6	Ireland	9	76	28.8
7	Saudi Arabia	14	79	14.5
8	Oman	14	62	21.6
9	Kuwait	14	118	14.4
10	Kiribati	7	120	31.8
A source: Note [24]				

According to the Price-Waterhouse Coopers research, the Middle East and Asian countries have the simplest taxation system. Among European countries, Ireland has the simplest taxation system with 9 taxes and 76 hours per year to pay them. Their total tax rate accounts 28.8%. Table 2 shows the list of countries with the most complicated tax systems.

Table 2 – Top 10 complicated world countries taxation systems

№	Country	Total taxes number	Taxes payment time (hours per year)	Full tax rate (%)
172	Republic of Panama	59	482	50.6
173	Jamaica	72	414	51.3
174	Mauritania	38	696	98.7
174	Gambia	50	376	292.4
176	Bolivia	41	1080	78.1
177	Venezuela	70	864	56.6
178	Central African Republic	54	504	203.8
179	Republic of Congo	61	606	65.5
180	Ukraine	99	848	58.4
181	Belorussia	112	1188	117.5
A source: Note [24]				

We should mention that the research did not take into consideration the relationship between the level of country economic development and the taxation system convenience.

The analysis of past research data on taxation systems changes allows singling out the countries with the closest to the Russian one level of economic development and among them choose the countries with positive dynamics.

Based on the tax systems of these countries, one can plan the ways of Russian tax system improvement. This involves several tasks: to examine the tax system of these countries, to analyze problems and methods of their solution, to establish the ways of their application in Russia.

The relation between the sum of all taxes charged and the value of produced GDP serves as a tax burden mark. The bite of taxes data is demonstrated in Table 3.

Table 3 – The different countries tax revenue percentage ratio to GDP

Country	Taxes and mandatory payment ratio	Taxes and non-mandatory payment ratio
Australia	45.5	29.9
UK	33.9	27.7

Table continuation 3

Country	Taxes and mandatory payment ratio	Taxes and non-mandatory payment ratio
Germany	42.9	23.1
Denmark	52.8	49.7
Spain	35.5	21.7
Italy	42.9	27.4
Canada	36.3	31.0
The Netherlands	44.8	26.6
USA	31.8	22.7
France	46.3	24.9
Sweden	54.2	38.1
Japan	28.6	18.2
Russia	30.7	22.1
A source: Note [25]		

From drawn data, we can conclude that nowadays in most economically developed countries in the world almost all of them have reached the highest possible level of redistribution through the tax system in GDP and national income. Therefore, a further increase of revenues to the budget of these countries is due to changes in tax exemptions and providing on this basis a direct dependence between a tax increase and GDP growth.

In this paper, we show a comparative taxation systems analysis of developed countries such as the United States of America, Great Britain, Germany, France, Sweden, Norway, and Japan. These countries were chosen due to their GDP per capita.

The fiscal function is common to all taxes, without which any tax system loses its sense. To form an effective fiscal system it is necessary to satisfy such conditions as the relative simplicity of calculations and ease of collecting taxes, stability, and the system of obstacles for those who want to evade the payment of certain taxes. Foreign developed countries tax systems fulfill the mentioned function quite successfully.

The social function in its most general form is aimed at the observance of the principles of social justice in taxation.

The manufacturing and the incentive function requires such form of the tax system operation that at least does not undermine the incentives of productive or economic activity, but, at best, strengthen these incentives.

The US tax system provides very complexly, though clearly regulated taxable income assessment procedures. Significant benefits and reduced rates for corporations and citizens with little income or the rates engaged in construction and hardware upgrades, define a much larger choice in the calculation of taxable income. Progressive nature of the tax system, discrete tax deductions, taxable universality, the large number of targeted incentives availability, rebates, exceptions, lower rates of direct and indirect taxes. All mentioned make a much more favorable tax climate for businesses and households in the US than in other developed countries.

The US pays great attention to penalties; in particular, there is a combined penalty for non-payment of taxes: 5% of the unpaid amount, plus 50% of the amount that the taxpayer would have received if he had put the money in the bank based on the standard bank rate. Binding amount of the fine to the results of a possible capitalization sheltered from income tax is a reliable way to prevent such situation when a taxpayer gets more advantages not paying the taxes but investing "saved" money and getting revenues, which are large than the amount of penalties established by law. Thus, in contrast to Russia, it is not profitable in the US not to pay taxes. In Russia, it is vice versa.

The tax system in the UK, being rather complex, has more favorable taxation in comparison with most other European countries, due to significantly lower mandatory social taxes, stimulating voluntary contributions and savings, and slightly lower income tax rates collected from corporations and individuals.

France among the developed countries is characterized by a high proportion of tax revenue in GDP and contributions to the social purpose funds. New French tax system is rigid with respect to individuals and families with high incomes per capita, but according to the income calculations per capita, families with lower income can be free of taxes at all. The highest taxes and mandatory contributions are established for small businesses.

In general, we can conclude that French tax system compared to the one of the US and the UK is more rigid with respect to corporations and citizens with personal income. French tax system also differs from the Russian one. In France according to the International Revenue Code, they apply special tables that allow calculating the estimated income of the taxpayer according to his or her lifestyle and property. For example, if a citizen has a house of a certain cadastral value, he or she will get an approximately fivefold sum per year for renting this house. If a family has a domestic worker, the taxpayer income will amount not less than 30 thousand francs per year. When buying a new vehicle the revenue is approximately equal to 75% of the cost of the car, etc. If a taxpayer has a house, a domestic worker, and a car, the corresponding amounts are added. Thus, the tax authorities themselves set the estimated income of a person in case if a citizen has not lodged a declaration. In Russia, the charge of individuals expenses is not taken.

Japan tax system is exceptionally flexible and highly adaptive, as well as very sensitive to all visible changes both in economic and social spheres. Modern Japanese tax system is characterized by a moderate level of tax burden (the lowest level among developed countries: the fraction of national income taxes in Japan is 26%, whereas, for example, in the UK – 40%, in France – 34%). In Japan, companies have withdrawn about 50% of the profits. The negative impact of this fiscal system is compensated by an active state industrial policy.

Sweden and Norway are considered the countries with the highest tax rates. In Sweden, such rigid tax burden resulted in the decline of economic growth rates, deterioration of the Swiss goods competitively, transfer of a number of manufactories outside the country. That is why the basic tax rates for corporative income and VAT were considerably reduced. Personal income taxes remained unchanged. Quantitatively, the value of taxation benefits is remarkable for most countries. Benefits reduce the total income tax rate in the United States by approximately 8%, in the UK – by 9%. The total tax rate on retained profits in Germany is reduced by approximately 16%. Herewith they deduct a trade tax, which

is a capital tax. In Italy, the benefits reduce the total income tax rate for 12%, and in Japan by 4% [26].

In this aspect, the most effective of the tax systems are the ones of the USA and the UK. Despite certain differences in the taxation of these countries, a moderate rate of tax on corporate profits and tangible benefits provide favorable conditions for business development. In such countries as Germany and France, the tax rate on corporate income varies from 25% to 40% [17], though the value of the tax benefits is not big. Basically, these benefits are used for stimulating the creation of new enterprises, encouraging investment, related to the adoption of technology and green tech, aimed at energy and water savings, and also for boosting economically backward regions development. Sweden and Norway are the most business tax-loaded countries. Here tax benefits are minimal. Nevertheless, it is considered that although the taxes are high, most of the funds collected is returned to the population in the form of various services. Thus, the Russian Federation tax system modernization should focus on identifying the most effective ways of the tax systems of the mentioned countries. However, from the viewpoint of simultaneous consideration of the requirements of an optimal budget federalism Russia should adopt the US and Canada tax system experience. In addition, from the perspective of a stable tax system creation, Russia should focus on Germany experience, where the tax system is "incorporated" into the fundamental law – the Constitution.

Comparing foreign tax systems of the developed countries, we come to a conclusion, that despite all differences and diversity they have a lot in common. This allows them not only to carry out their tasks within the country successfully and to establish the relationship with taxpayers but also to communicate effectively at international trade and policy level. If we sum the analysis results of the tax systems formation in different countries and determine their role for Russia, we will see that the issue of tax system improvement is typical not only for developing economy countries but also to the developed ones. The issue is objective, and it is determined by the need of government intervention into the production formation process and changes in economic trends.

Russia should adopt foreign experience on the tightening measures for tax evasion. This will make possible tax rates increase, including social insurance when the income will be effectively redistributed if the income is effectively redistributed and the population feels it. Additionally, one should consider a progressive tax rate. Nowadays, the state revenue that is redistributed among the poor is taken from the taxes which this very poor pay.

1.4 Taxation System Imperfection: Causes and Effects

Any country taxation system is a complex and multi-functional unit, including a number of taxes and fees. All governmental taxes aim to replenish the state budget and influence the economic agents' behavior and contribute to their development. However, sometimes the state needs to increase tax rates in order to boost business development. In this case, the tax burden will be imposed on those businesses that need not any support.

The intention to distribute the tax burden among the various groups of taxpayers based on the principles of equity and efficiency leads to a complication of the tax system. It is impossible to combine both of these principles fully because one always has to reduce the effectiveness in favor of justice or vice versa.

For this reason, the imperfection of the tax system will be inevitable. In order to minimize the negative effect of these imperfections, firstly, it is necessary to determine the criteria, based on which the tax system will be assessed. In order to assess the tax system, the attention should be drawn to the criteria named by L. Jacobson [28], which are relative equality, economic neutrality, organizational simplicity, flexibility and accountability (transparency) of taxes.

The relatively equal engagements are viewed in the frame of horizontal and vertical equity schemes, which correspond to the criteria of justice by Joseph E. Stiglitz, but in this case, other approaches are suggested to determine the taxpayer's position, which is described further.

1. The principle of benefits. According to Joseph E. Stiglitz, charges are differentiated according to the benefits that a particular taxpayer accrue from the state activities, funded by this tax.

2. The principle of paying capacity. According to this principle, the tax burden should be distributed in accordance with the taxpayers' economic opportunities.

George. S. Mill was the first who suggested the detailed reasoning of this principle. He suggested the "equality of sacrifice" concept based on the idea, that the same amount of money is differently valuable for people with different incomes. Therefore, unequal payments may correspond to subjectively equal donations for social needs from the individuals, unequal in their property status.

The principle of paying capacity undoubtedly corresponds to the widespread idea of justice, which explains the intention to apply this principle as consistent as possible. However, in practice, we find it not that clear as it seems at first sight. More than that, the comparability of individual utilities is a very strong assumption. The "equality of sacrifice" concept leads to different conclusions depending on whether this entails equality in average or ultimate losses. In addition, this concept, as well as the principle of benefits, is inapplicable to the financing of redistribution programs.

Therefore, this principle of taxes distribution by the ability to pay is actualized through a purely political choice of a measure of conformity between the income or property size and payments into the budget.

Both the principle of paying capacity and the principle of benefits do not allow developing unambiguous and universal recommendations on the tax system construction. This is logical since otherwise it would mean strict fixation of a certain concept of justice as the only possible and stable one. Nevertheless, the principles in question control the tax developers. In particular, these principles require grounding for well-defined tax scales and discrimination eliminating, such as based on gender, class, ethnicity, religion, or other characteristics. Before these principles have been established, such discrimination was typical for taxation.

Economic neutrality. This criterion is based on the question of the impact that the tax has on the economic behavior of taxpayers. Taxes that do not distort taxpayers' economic motivation are non-distorting, while distorting taxes change taxpayers' behavior. The absence or relative weakness of the distorting effects of the economic assessment is called economic taxation neutrality (absolute or relative). Essentially this neutrality means that government, in this case, do not block the behavior types, which are the most effective by their allocation. However, the government limits the taxpayers' opportunities, withdrawing a part of their funds. When distorting taxation intervention encourages taxpayers to refuse these options. In the context of distorting taxation, such interference stimulates the taxpayers to refuse these variants.

T The organizational simplicity of taxation depends on the tax collection costs. Expenses for the tax system maintenance consist of two elements: first, the tax service expenses, second, time and taxpayers expenses, required to fulfill tax obligations (the funds transfer to the budget and transfer process documentation), and third, payment expenses for tax advisors, lawyers and other experts, involved in the qualified interpretation of tax laws and the resolution of conflicts aroused. The more complicated the tax system is, the more important each of the three components becomes. At the same time, it is obvious that the simpler tax system is, the lower the budget formation costs borne the state has.

Tax flexibility is viewed from the point of taxes stabilizing function. If a tax acts as an incorporated stabilizer of a tax system, and quickly respond to all changes in the economy, it can be called a flexible tax.

The tax system transparency implies the ability to control the tax system from the part of the main mass of taxpayers. People need to understand clearly, what taxes they pay, at what rate, how the payment is made, etc. From this perspective, *indirect* (a shop customer cannot assess VAT, customs duty, and other indexes, included in the goods price), unidentified (when a usage purpose is unknown), and organizationally complex taxes are not transparent.

Since the criteria for evaluating the formation of the tax system are not intended to achieve the single ideal state, it is obvious that not all of them agree with each other. As an example, we can study a lump-sum tax and progressive income tax (Table 4). The table shows that most all of the criteria for both of the taxes types, except the last one, have opposite characteristics.

Table 4 – Characteristics correspondence for two taxes types

Criteria	Lump-sum tax	Progressive income tax
Relative equality	Not corresponds	May correspond
Neutrality	Corresponds	Not corresponds
Organizational simplicity	Corresponds	Not corresponds in tote
Flexibility	Not corresponds	May correspond
Transparency	Corresponds	Corresponds in tote
A source: Note [29]		

When a tax system undergoes changes in practice, the relative importance of a particular criterion, or, rather the political reasons associated with it, depends largely on a specific situation in a country. Thus, on the one hand, the society may interpret the relative equality of obligations differently, and on the other hand, it may differently strict insist on its observance. In a society where tradition favors the principle when the citizens serve to the state, the transparency criterion is less important than in a society where it is natural when the state primarily serves its citizens. The organizational simplicity of taxation is significantly important for the countries, where the income accounting works poorly for technical or other reasons, and where the tax evasion is not considered shameful. Indirect taxation for such countries is more typical rather than the direct one, even if it hurts the transparency and economic neutrality.

The discussed criteria allow identifying and analyzing systematically the pros and cons of each tax and tax system as a whole. Defining the frames of this system always involves a compromise achieved because of political choice. However, these objective criteria make this choice meaningful, though none of them prejudices the results of this choice clearly.

A certain inconsistency of some principles, as L. Jacobson reasonably noticed, often hides a conflict between the requirements of economic efficiency and equity. That is why there is no single version of the tax system, which is able to demonstrate its predominance over the others. In addition, in different countries some principles sometimes are considered not of the same importance, which also explains the reasons for the principles diversity. In particular, it is evident when determining the relationship between direct and indirect taxes. In terms of organizational simplicity, indirect taxes prevail; however, they are inferior to the direct ones in controllability and consistency of the principle of paying capacity. For countries with stable economic and well-organized tax services, these indirect taxes characteristics are not so important, as for the countries with difficulties in tax collection and with problems in socio-economic development, which is the most important. In other words, when selecting the criteria, on which every country bases its tax system, blind copying is impossible.

The inability to create a perfect tax system leads to the tax system imperfection, which consequently leads to illegal taxpayers' behavior, undesirable for the State.