

Министерство образования и науки Российской Федерации  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего профессионального образования  
«Тульский государственный педагогический университет им. Л.Н. Толстого»  
(ФГБОУ ВПО «ТГПУ им. Л.Н. Толстого»)

Кафедра экономики и управления

## ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

на тему:

**«Система налогообложения юридических лиц»**

Выполнена: студенткой 5 курса группы 5 «В»  
очной формы обучения  
специальности  
050501.65 «Профессиональное обучение  
(экономика и управление)»  
факультета технологий и бизнеса  
Николаевой Ольги Евгеньевны

Тула - 2013

**Работа выполнена на факультете «Технологий и бизнеса»**

Научный руководитель – Ермолаев Денис Валерьевич, кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики и управления.

Дата

Подпись

**Работа допущена к защите:**

Заведующий кафедрой

Экономики и управления

Л.Е. Басовский

Дата

Подпись

**Рецензент:**

Генеральный директор ООО «ВиВ»

Г.В. Шувалова

Дата

Подпись

Защита состоится « \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2013 г. в учебном корпусе № \_\_\_\_  
ФГБГОУ ВПО ТГПУ им. Л.Н. Толстого, ауд. № \_\_\_\_ в \_\_\_\_\_ часов

Декан факультета «Технологий и бизнеса»

А.А Потапов

Дата

Подпись

**УТВЕРЖДАЮ**

Заведующий кафедрой Экономики и управления

Басовский Л.Е.

« \_\_\_\_ » « \_\_\_\_\_ » 2012 г.

### ЗАДАНИЕ

По выполнению выпускной квалификационной работы

студента группы 5В факультета ТиБ

Николаевой Ольги Евгеньевны

1. Тема: «Система налогообложения юридических лиц»

2. Исходные данные к работе: материалы бухгалтерской и финансовой отчетности ООО «ВиВ»

3. Вопросы, подлежащие разработке:

- изучить роль налогообложения в деятельности организации;
- провести оценку и анализ налогообложения и налогового планирования в ООО «ВиВ»;
- выявить пути совершенствования налогового планирования с учетом кризисных явлений.

4. Консультации по дипломной работе (содержание и время проведения): согласно графику проведения консультаций

5. Дата выдачи задания: приказ № \_\_\_\_\_ от « \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2012 г.

6. Руководитель: Ермолаев Денис Валерьевич, кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики и управления.

7. Задание принял(ла) к исполнению:

Николаева О.Е.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение.....	5
ГЛАВА 1. НАЛОГИ С ЮР.ЛИЦ ИХ РОЛЬ И МЕСТО В ФОРМИРОВАНИИ ГОСУДАРСТВЕННОГО БЮДЖЕТА В РФ. ....	7
1.1 Механизм функционирования налоговой системы .....	7
1.2 Классификация и функция налогов, их роль в бюджетной системе .....	12
1.3 Характеристика основных налогов, уплачиваемых организацией. ....	14
ГЛАВА 2 АНАЛИЗ ПРАКТИКИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ООО «ВиВ» .....	20
2.1 Характеристика и учетная политика ООО «ВиВ».....	20
2.2 Порядок начисления налогов и сборов .....	24
2.3. Определение налоговой нагрузки .....	31
2.4 Отчетность организации по налогам.....	39
ГЛАВА 3 ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ООО «ВиВ».....	45
3.1. Оптимизация системы налогообложения ООО «ВиВ».....	45
3.2. Минимизация налогообложения в ООО «ВиВ» .....	59
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	71
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ .....	75

## ВВЕДЕНИЕ

Отечественная система налогообложения доходов юридических лиц является финансовым инструментом, который обеспечивает наибольшую долю налоговых поступлений в федеральный бюджет страны.

В современных условиях развития общества важное значение приобретает научный подход к эффективному построению системы налогообложения доходов юридических лиц, с целью достижения сбалансированности интересов участников налоговых отношений.

Механизм налогообложения доходов юридических лиц еще не имеет достаточного уровня совершенства. В настоящее время отдельные положения налогового законодательства все еще не урегулированы, остаются недостаточно проработанными на практике. Отсюда требуется повышение эффективности налогового контроля, дальнейшего совершенствования системы планирования налоговых поступлений.

И сегодня есть необходимость в исследовании системы налогообложения доходов юридических лиц, раскрытию роли и места этого налога как важного финансового инструмента в системе государственного регулирования.

Необходимость дальнейшего научного исследования, обосновало выбор темы дипломной работы, ее цели, задачи, объект и предмет исследования.

Цель работы – проанализировать систему налогообложения юридического лица и выявить мероприятия по оптимизации налогообложения ООО «ВиВ».

Задачи исследования:

- Изучить роль налогообложения в деятельности организации;
- Провести оценку и анализ налогообложения и налогового планирования в ООО «ВиВ»;

- Выявить пути совершенствования налогового планирования с учетом кризисных явлений.

Объектом исследования является система налогообложения ООО «ВиВ».

Предмет исследования – действующая система налогообложения юридических лиц в России.

Методология исследования основана на методах исторического, логического и системного анализа и синтеза теоретического и практического материала, научной абстракции, индукции и дедукции, моделирования, прогнозирования и экспертных оценок.

Теоретическую основу работы составили исследования ведущих ученых и практических работников в области налогообложения: Бурцев А.В., Васильева М.Г., Воронин И.И., Котова Е.В. и др.

Методы исследования – статистический анализ налоговых платежей и уровня налоговой нагрузки.

# **ГЛАВА 1. НАЛОГИ С ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ. ИХ РОЛЬ И МЕСТО В ФОРМИРОВАНИИ ГОСУДАРСТВЕННОГО БЮДЖЕТА В РФ**

## **1.1 Механизм функционирования налоговой системы**

Юридические лица подлежат налогообложению в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Организация на основании ст. 19 НК РФ является налогоплательщиком, на которого в соответствии с Налоговым кодексом РФ возложена обязанность: своевременно оплачивать налоги и сборы.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка.

Законодательство РФ о налогах и сборах состоит из Налогового Кодекса РФ (НК) и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах.

НК устанавливает систему налогов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет, а также общие принципы налогообложения и сборов в РФ, в том числе:[11]

- 1) виды налогов и сборов, взимаемых в РФ;
- 2) основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;
- 3) принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов и сборов субъектов РФ и местных налогов и сборов;
- 4) права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;

- 5) формы и методы налогового контроля;
- 6) ответственность за совершение налоговых правонарушений;
- 7) порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц.

Законодательство субъектов РФ о налогах и сборах состоит из законов о налогах субъектов РФ, принятых в соответствии с НК. Нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах принимаются представительными органами муниципальных образований в соответствии с НК.

Указанные законы и другие нормативные правовые акты именуется в тексте НК РФ как "законодательство о налогах и сборах".

Законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в РФ, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога.

Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и дифференцированно применяться, исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев.[26]

Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

Допускается установление особых видов пошлин, либо дифференцированных ставок ввозных таможенных пошлин, в зависимости от



страны происхождения товара в соответствии с НК и таможенным законодательством РФ.

Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

Не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство РФ и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории РФ товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

Федеральные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются НК.

При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения.

Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Правительство РФ, федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов, и в сфере таможенного дела, органы исполнительной власти субъектов РФ, исполнительные органы местного самоуправления, в предусмотренных законодательством случаях, в пределах своей компетенции, издают нормативные правовые акты по вопросам, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

Федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по контролю и надзору в области налогов и сборов и в области таможенного дела, и их территориальные органы не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов.

Акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее, чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

Акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении 1 месяца со дня их официального опубликования.

Федеральные законы, вносящие изменения в НК, в части установления новых налогов и (или) сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов РФ и акты представительных органов муниципальных образований, вводящие налоги и (или) сборы, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

Акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги и (или) сборы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, обратной силы не имеют.

Акты законодательства о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, имеют обратную силу.

Акты законодательства о налогах и сборах, отменяющие налоги и (или) сборы, снижающие размеры ставок налогов (сборов), устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.

К основным принципам налогообложения относятся:

1. Принцип законности налогообложения;
2. Принцип всеобщности и равенства налогообложения;

3. Принцип справедливости налогообложения;
4. Принцип публичности налогообложения;
5. Принцип установления налогов и сборов в должной правовой процедуре;
6. Принцип экономической обоснованности налогообложения;
7. Принцип презумпции толкования в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах;
8. Принцип определенности налоговой обязанности;
9. Принцип единства экономического пространства Российской Федерации и единства налоговой политики;
10. Принцип единства системы налогов и сборов.

Основные критерии выявления и включения принципов налогообложения в вышеприведенную систему следующие:

- *Во-первых*, принципы налоговых правоотношений должны иметь социально-экономическое основание (т.е. быть экономически обоснованными для целей развития налоговой системы страны).
- *Во-вторых*, указанный принцип должен реализовываться в процессе функционирования и развития налоговой системы Российской Федерации (т.е. он должен быть закреплен в российском налоговом законодательстве).
- *В-третьих*, представляется, что в силу трансграничности налоговой науки дополнительным подтверждением обоснованности включения какого-либо принципа в выше приведенную систему может выступать то, что этот принцип не чужд налоговым правоотношениям в государствах, которые, как и Российская Федерация, стремятся к демократическому политическому режиму и построению правового государства.

Выводы.

Механизм функционирования налоговой системы при налоговых правоотношениях в Российской Федерации между государством и юридическими лицами достаточно четко определен.

## **1.2 Классификация и функция налогов, их роль в бюджетной системе**

В России устанавливаются и взимаются федеральные налоги и сборы; налоги субъектов РФ (региональные); местные налоги.

Налоги бывают как прямые так и косвенные.

Прямые налоги - это налоги, которые взимаются в виде определенного процента от дохода или имущества.

Косвенные налоги - это налоги на товары и услуги, устанавливаемые в виде надбавки к цене и взимаемые в процессе потребления товаров и услуг. К косвенным налогам относятся акцизы, налог на добавленную стоимость, таможенные пошлины.

По принадлежности органов и уровню управления налоги классифицируются в зависимости от органа, который взимает налог и в распоряжение которого он поступает. По этому классификационному признаку налоги в России различаются следующим образом: федеральные, региональные и местные.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ (НК) под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения государства и муниципальных образований.

Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в интересах плательщиков сборов государственными органами, органами

местного самоуправления действий, включая предоставление определенных прав или выдачу лицензий.

В статьях 13-15 НК приведена следующая классификация налогов.

К федеральным налогам и сборам относятся:

- 1) налог на добавленную стоимость;
- 2) акцизы;
- 3) налог на доходы физических лиц;
- 4) страховые взносы;
- 5) налог на прибыль организаций;
- 6) налог на добычу полезных ископаемых.
- 7) водный налог;
- 8) сборы за право пользования объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов;
- 9) государственная пошлина.

К региональным налогам относятся:

- 1) налог на имущество организаций;
- 2) налог на игорный бизнес;
- 3) транспортный налог.

К местным налогам относятся:

- 1) земельный налог;
- 2) налог на имущество физических лиц.

К специальным налоговым режимам относятся:

- 1) система налогообложения единым сельскохозяйственным налогом (ЕСХН);
- 2) упрощенная система налогообложения (УСН);
- 3) система налогообложения единым налогом на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД);
- 4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Существуют неналоговые платежи. Их уплата в бюджет контролируется наряду с Федеральной налоговой службой Министерства финансов РФ (ФНС) другими федеральными службами.

К платежам, контролируемым Федеральной таможенной службой РФ (ФТС), относятся таможенные пошлины и сборы, а также НДС и акцизы, уплачиваемые налогоплательщиками при перемещении товаров, работ, услуг через таможенную границу.

Платежи, контролируемые Федеральным агентством по недропользованию, включают платежи за пользование недрами.

К платежам, контролируемым Федеральной службой по экологическому, технологическому и атомному надзору, относится плата за негативное воздействие на окружающую среду.

Платежи, уплата которых контролируется Федеральным агентством лесного хозяйства, включают плату за использование лесов.

Выводы.

Налоги и сборы, перечисляемые юридическими лицами в Российской Федерации имеют большое финансовое значение для бюджета государства и субъектов РФ.

### **1.3 Характеристика основных налогов, уплачиваемых организацией**

Организации в соответствии с законодательством Российской Федерации уплачивают федеральные, региональные и местные налоги.

К федеральным налогам относятся: налог на прибыль организаций, налог на добавленную стоимость.

К республиканским налогам относятся: налог на имущество организаций, транспортный налог.

К местным налогам относят земельный налог.

## Налог на добавленную стоимость

В Российской Федерации НДС был введен в 1992 г. НДС регламентируется гл. 21 НК РФ. Это федеральный, регулярный, косвенный многоступенчатый налог, взимаемый на всех стадиях производства и реализации товаров (работ, услуг).

Плательщиками НДС признаются:

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели;
- 3) лица, перемещающие товары через таможенную границу Российской Федерации.

Объектом обложения являются следующие операции:

- 1) реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе реализации предметов залога и передача товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передачи имущественных прав;
- 2) передача на территорию РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету;
- 3) выполнение строительно-материальных работ собственного потребления;
- 4) ввоз товаров на таможенную территорию РФ.

## Налог на прибыль организации

Налог на прибыль организации регламентируется гл. 25 НК РФ. Это федеральный, прямой налог.

Данный налог установлен для всех организаций. Объектом обложения является валовая прибыль. Ставки налога на прибыль - 20%: из них 2% - в федеральный бюджет и 18% - в бюджеты субъектов РФ.

К доходам организации, кроме доходов, предусмотренных ст. 249 и 250 НК РФ, относятся доходы от основной деятельности.

## Налог на имущество организаций

Налог на имущество организаций устанавливается гл. 30 НК РФ и законами субъектов Российской Федерации, вводится в действие в соответствии с НК РФ законами субъектов Российской Федерации и с момента введения в действие обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

Устанавливая налог, законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации определяют налоговую ставку в пределах, установленных настоящей главой, порядок и сроки уплаты налога.

При установлении налога законами субъектов Российской Федерации могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

Объектом налогообложения является движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено ст. 378 НК РФ.

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. Налоговым периодом является календарный год.

Налоговая ставка устанавливается законами субъектов Российской Федерации и не может превышать 2,2%.

## Земельный налог

Земельный налог - это местный налог, порядок установления и уплаты которого регламентируется гл. 31 НК РФ.

Земельный налог устанавливается НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с НК РФ и нормативными



правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований.

Земельный налог уплачивают организации, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Компании - арендаторы не уплачивают земельный налог, поскольку за землю, переданную в аренду, с них взимается арендная плата.

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и не могут превышать:

1) 0,3% в отношении земельных участков:

- отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства;

- занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, принадлежащей на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства;

- приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства;

2) 1,5% в отношении прочих земельных участков.[19]

Рассмотрим методы анализа системы налогообложения.

#### Метод ситуационного налогового планирования

Этот метод прост и доступен для любой организации. Данный метод можно применять, если мы хотим оценить выручку, расходы и налог на прибыль по конкретной хозяйственной ситуации, например по конкретному

хозяйственному договору. Ситуационный метод налогового анализа можно представить в виде следующих блоков.

Порядок анализа можно представить в виде последовательности следующих действий:

1. Формируется система договорных отношений организации.
2. Подбираются типичные хозяйственные операции, которые организации предстоит выполнять повседневно или эпизодически.
3. Разрабатываются различные ситуации с учетом уже выполненных налоговых, договорных и хозяйственных наработок, охватывающие самые разнообразные стороны экономической жизни, реализуемые в нескольких вариантах.
4. Из оптимальных ситуационных блоков хозяйственных операций составляется реальный журнал хозяйственных операций, который и служит основой бухгалтерского и налогового учета.
5. При анализе различных ситуаций целесообразно сопоставлять полученные финансовые результаты с возможными потерями, обусловленными штрафными и другими санкциями.

Выводы.

Юридические лица подлежат налогообложению в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

На основании ст. 19 НК РФ они являются налогоплательщиками, на которых, в соответствии с Налоговым кодексом РФ, возложена обязанность своевременно оплачивать налоги и сборы.

При определенных видах налогов допускается установление дифференцированных налоговых ставок.

При земельном налоге, в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка.

Объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципальных образований (городов

федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), на территории которого введен налог.

Компании - арендаторы не уплачивают земельный налог, поскольку за землю, переданную в аренду, с них взимается арендная плата.

Законодательство РФ о налогах и сборах состоит из Налогового Кодекса РФ (НК) и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах.

## **ГЛАВА 2. АНАЛИЗ ПРАКТИКИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ООО «ВиВ»**

### **2.1 Характеристика и учетная политика ООО «ВиВ»**

ООО «ВиВ» это - уютная обстановка, дружелюбное обслуживание, доступные цены и меню на любой вкус - вот секрет успеха одной из крупнейших российских сетей предприятий быстрого обслуживания. ООО "ВиВ" славится своими блюдами из сочного хрустящего цыпленка в оригинальной панировке. Куриные крылышки и ножки, куриный шашлык, цыпленок в мундире и множество других куриных блюд пользуются неизменным успехом у наших посетителей. На гарнир, помимо стандартной картошки фри, вам предложат сочную кукурузу в початке. Для тех, кто заботится о своем здоровье, в меню есть овощные салаты с креветками и с гренками, куриные и овощные сэндвичи из пшеничных лепешек и соки. На десерт здесь подают кексы, торты, а также мороженое с ягодами в сиропе.

В 1998 году ООО «ВиВ» стал одной из первых российских сетей, продавшей франшизу на открытие лицензионной точки. Уже в 2003 году в Москве и регионах России работало более 50 предприятий быстрого обслуживания, а торговая марка стала одной из самых узнаваемых на российском ресторанном рынке. В 2005 году только в Москве и Московской области ООО «ВиВ» ежемесячно посещали более 3 млн. гостей.

Бухгалтерский учет в компании ведется на основании учетной политики.

Учет на предприятии ведется с использованием автоматизированной системы "1С-Предприятие" на основании первичных учетных документов. Применяются регистры бухгалтерского учета, формируемые автоматизированной системой "1С" и складской программы.

К учету принимаются оправдательные документы, содержащие все обязательные реквизиты, приведенные в ст. 9 Закона "О бухгалтерском учете". Чеки ККТ и другие документы, имеющие неустойчивые оттиски, принимаются вместе с их ксерокопиями.

Предприятие ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета, созданный на основе Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности, утвержден согласно Приложения №1 к настоящему Приказу (п.3 ст.6 Закона о бухгалтерском учете и п.9 Положения по ведению бухгалтерского учета).

Бухгалтерская и управленческая отчетность, утвержденная на предприятии:

- Бухгалтерский баланс
- Отчет о прибылях и убытках
- Отчет о движении денежных средств
- Отчет о движении капитала
- Приложений и расшифровок к отчетам
- Аудиторского заключения

Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций (фактов хозяйственной деятельности) ведется в валюте Российской Федерации- в рублях и копейках.

Сроки предоставления бухгалтерской отчетности:

- Квартальная - течение 30 дней по окончании квартала;
- Годовая - в течение 90 дней по окончании года.

Учредителями ООО «ВиВ» являются 1 юридическое лицо и 3 физических лица.

Уставный капитал составляет 16 000 000 руб.

50 % Уставного Капитала принадлежит иностранному юридическому лицу.

Остальные 50 % принадлежат 3 физическим лицам, резидентам Российской Федерации.

Основная деятельность Общества – общественное питание, осуществляемое на основе «франчайзинга» по концепции предприятий быстрого обслуживания. Предприятие специализируется на приготовлении стандартных блюд из полуфабрикатов, предназначенных для немедленной продажи через прилавок.

Общество имеет три Предприятия быстрого обслуживания:

- ПБО «Крымский Вал»
- ПБО «Водный стадион»
- ПБО «Европарк».

Приказом об утверждении учетной политики ООО «ВиВ» установлен следующий порядок ведения налогового учета: регистрация и обобщение информации о совершаемых хозяйственных операциях, приводящих к возникновению доходов или расходов, учитываемых в определенном положении НК РФ порядке при исчислении налоговой базы текущего или будущих периодов.

Налоговый учет на Предприятии ведется в соответствии с:

- Налоговым Кодексом РФ (часть первая), утвержденным 31.07.98г. №146-ФЗ;
- Налоговым Кодексом РФ (часть вторая), утвержденным 05.08.00г. №117-ФЗ.

Вид налога	Метод определения
Налог на добавленную стоимость	По начислению
Налог на прибыль организаций	По начислению

Начисление НДС по реализации продукции собственного производства и покупных товаров производится без отдельного учета по ставкам и составляет 18% от налогооблагаемой базы.

При возврате/ или разовой реализации товаров организован отдельный учет НДС по ставкам 18% и 10% .

НДС, полученный от поставщиков товарно-материальных ресурсов, работ, услуг используемых при производстве продукции, работ, услуг подразделяется на субсчета, в соответствии с принятыми к бухгалтерскому учету активами и внеоборотными активами:

19.1 - НДС по приобретенным ОС;

19.2 - НДС при приобретении НА.

19.3 - НДС по приобретенным материально-производственным запасам.

19.4 - по приобретенным услугам

Налог на прибыль организации начисляется ежеквартально из фактически полученной прибыли, подлежащей исчислению.

В течение отчетного периода исчисление суммы ежемесячного авансового платежа производится в порядке, установленном статьей 286 главы 25 НК РФ.

Налоговый учет формируется на основании данных бухгалтерского учета, в случае отсутствия аналитических регистров для налогового учета в бухгалтерском учете, формируются дополнительные регистры в налоговом учете.

Порядок формирования доходов от реализации, признаваемых для целей налогообложения определен статьями 248, 316 НК РФ главы 25 «Налог на прибыль организаций» с учетом статьи 271 НК РФ.

Расходы, произведенные предприятием, подлежат вычету из доходов в порядке, установленном статьями 318, 319 и 320 НК РФ.

Распределение расходов на прямые и косвенные в соответствии со ст.318 НК РФ производится следующим образом:

Прямые: себестоимость товаров.

Косвенные: все иные суммы расходов предприятия (за исключением внереализационных расходов), которые в целях налогообложения в полном объеме относятся к расходам текущего периода.

Расходы на материалы списываются исходя из фактических затрат. При определении размера расхода материалов, используемых при производстве (выполнении работ, оказании услуг), применяется метод средней себестоимости.

Метод оценки покупных товаров и товаров, предназначенных для изготовления блюд, при их реализации применяется метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);

Метод и порядок расчета сумм амортизации применяется линейный с распределением объектов основных средств в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением №1 от 01.01.02г.;

Право списывать не более 10 процентов от первоначальной стоимости основных средств в первый месяц амортизации предоставленное пунктом 1.1 статьи 259 Налогового Кодекса РФ не используется.

Выводы.

Бухгалтерский учет компании ведется на основании учетной политики. Рабочий план счетов бухгалтерского учета соответствует закону о бухгалтерском учете и Положению о ведении бухгалтерского учета. Налоговый учет формируется на основании данных бухгалтерского учета.

## **2.2 Порядок начисления налогов и сборов**

Результаты расчетов оценки финансовых результатов предприятия за 2009—2010 года согласно ф.2 "Отчет о прибылях и убытках" приведены в таблице 1.

Согласно данным таблицы, темп прироста валовой выручки за рассматриваемый 2010 г. увеличился и стал больше предыдущего на



14,07%. Удельный вес показателя «Прибыль от продаж» в валовой выручке увеличилась на 0,74 процентных пункта и составляет на конец периода 3,59%. Это связано с ростом удельного веса выручки от продаж в валовой выручке и снижением удельного веса себестоимости продукции. Темп прироста данного показателя положительный и составил по сравнению с предыдущим годом 43,58%, в то время как выручка-нетто от продаж увеличилась только на 0,74%, имея положительный темп прироста - 14,84%.

Такой источник прибыли, как «Прочие доходы», изменился не намного и его доля в валовой выручке уменьшилась. Доля показателя «Сальдо прочих доходов и расходов» на начало периода составляла 2,58% выручки, на конец периода -1,92%.

Учитывая, что в 4 квартале 2010 все же наблюдался некоторый спад объемов реализации, проведенный анализ свидетельствует о положительных тенденциях в деятельности предприятия.

Согласно данным табл. 1, выручка-нетто от продаж выросла на 14,84% в 2010 г. по сравнению с 2009 г. Однако, при росте себестоимости на 13,98% в 2010 г., по сравнению с 2009 г., прибыль от продаж выросла на 43,58% и составила 20524 тыс. руб. в 2010 г.

В таблице 2 представлены данные для исчисления налога на прибыль за 2009-2010 гг., согласно налоговых деклараций по прибыли.

Таблица 1

Результаты расчетов для оценки финансовых результатов ООО "ВиВ" за 2009-2010

Показатели	Абсолютные величины, тыс. руб.		Удельные веса, %		Изменения		Темп прироста, %	Структура изменений, %
	2009	2010	2009	2010	в абсолютных величинах, тыс. руб.	в удельных весах, процентных пунктов		
1. Выручка-нетто от продаж	488981	561550	97,42	98,08	72569	0,66	14,84	102,77
2. Полная себестоимость продукции	474687	541026	94,57	94,49	66339	-0,08	13,98	93,95
3. Прибыль от продаж	14294	20524	2,85	3,59	6230	0,74	43,58	8,82
4. Сальдо прочих доходов и расходов	12975	11019	2,58	1,92	-1956	-0,66	15,08	2,77
5. Итого прибыль (убыток) до налогообложения	27269	31543	5,43	5,51	4274	0,08	15,67	6,05
6. Валовая выручка	501956	572569			70613		14,07	

Таблица 2

## Удельный вес налога на прибыль в общем объеме доходов

Наименование показателя (тыс.руб.)	2009	2010	% к 2009
1. Доходы от реализации	496 072	565 376	113,97
2. Внереализационные доходы	11 885	30 099	253,24
3. Расходы, уменьшающие доходы от реализации	498 100	571 569	114,75
4. Внереализационные расходы	1 469	15 336	1 044,10
5. Прибыль	8 388	8 570	102,16
6. Сумма исчисленного налога на прибыль: всего	2 013	2 057	102,16
7. Удельный вес Налога на прибыль в общем объеме доходов.	0,39	0,34	

При росте общего объема доходов, изменение налога на прибыль незначительно (уменьшение на 0,05%), за счет увеличения суммы внереализационных расходов (% по кредиту).

Роль различных групп налоговых издержек зависит от специфики производства, отрасли деятельности и других факторов, но общая картина их структуры характерна для большинства из них (табл. 3). Опережающий рост выручки с продаж, прибыли и финансовых ресурсов по сравнению с ростом налоговых издержек способствовал снижению налоговой нагрузки на валовую прибыль, финансовые ресурсы и реализацию.

Таблица 3

Структура налоговых платежей ООО «ВиВ» в бюджетную систему Российской Федерации за 2008 – 2010 гг. руб.

Показатели	Годы			Удельный вес, %			Отклонение, (+,-)		Темп	
	2008	2009	2010	2008	2009	2010	2009/ 2008	2010/ 2009	2009/ 2008	2010/ 2009
1. Налоги, возмещаемые через цену продукции (косвенные налоги)										
в том числе : НДС	17183	19084	112080	86,96	86,40	97,31	1901	92995	11,06	487,29
2. Налоги, относимые на финансовые результаты							0	0	0,00	0,00
в том числе: налог на прибыль	1746	2013	2056	8,84	9,11	1,79	266	43	15,28	2,16
Транспортный налог	51	52	36	0,26	0,24	0,03	1	-16	0,49	-29,59
налог на имущество	779	938	1 003	3,95	4,25	0,87	158	65	20,37	6,99
Налоговые платежи, всего	2577	22087	115175	100,00	100,00	100,00	2326	93089	11,77	421,45

Из расчетов и выводов можно проследить, что объем налоговых платежей сократился в 2010 г. на 11,77 % к 2009 году.

Проведем анализ основных налогов.

#### Налог на имущество организаций

Объектом налогообложения по налогу на имущество российских организаций, признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе, в качестве объектов основных средств, в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета (п. 1 ст. 374 НК РФ).

Налоговая база по данному налогу определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. При определении налоговой базы упомянутое имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации (п. 1 ст. 375 НК РФ).

Средняя стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за отчетный период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца отчетного периода и 1-е число следующего за отчетным периодом месяца, на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на единицу.

Среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за налоговый период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода, на количество месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу (п. 4 ст. 376 НК РФ).

Главой 30 НК РФ не предусмотрен особый порядок расчета среднегодовой (средней) стоимости имущества для организаций, созданных в течение налогового периода. На основании этого Минфин России и ФНС России рекомендуют при определении среднегодовой (средней) стоимости имущества применять общий порядок, установленный упомянутым пунктом 4 статьи 376 НК РФ, с учетом положений статьи 379 НК РФ (письма Минфина России от 30.12.04 N 03-06-01-02/26, ФНС России от 17.02.05 N ГИ-6-21/136).

Таблица 4

Бухгалтерский регистр-расчет по налогу на имущество в ООО «ВиВ» за 2008-2010 гг.

№№	2008		2009		2010	
	Дата	Остаточная стоимость	Дата	Остаточная стоимость	Дата	Остаточная стоимость
10	01.01.2008	33152050	01.01.2009	38505860	01.01.2010	45244954
20	01.02.2008	32917988	01.02.2009	39847164	01.02.2010	45038435
30	01.03.2008	33672606	01.03.2009	39918903	01.03.2010	44912120
40	01.04.2008	34160139	01.04.2009	40146975	01.04.2010	45415917
50	01.05.2008	34371449	01.05.2009	40825374	01.05.2010	45357045
60	01.06.2008	34276112	01.06.2009	42845590	01.06.2010	45491887
70	01.07.2008	34968134	01.07.2009	44353115	01.07.2010	45447511
80	01.08.2008	36066227	01.08.2009	44238041	01.08.2010	45585248
90	01.09.2008	37003899	01.09.2009	44390387	01.09.2010	45937318
100	01.10.2008	36684643	01.10.2009	44712713	01.10.2010	46024565

110	01.11.20 08	37212746	01.11.20 09	44618317	01.11.20 10	45867353
120	01.12.20 08	37670410	01.12.20 09	44841120	01.12.20 10	46716999
130	01.01.20 09	38505860	01.01.20 10	45244954	31.12.20 10	46198491
Среднегодо вая стоимость (сумма ост.ст. на дату/число месяцев)		35 435 559		42 652 963		45 633 680
начислено налога на имущество 2,2%		779 582		938 365		1 003 941

Таким образом, в 2010 г. начислено налога на имущество на 65 тыс. руб. больше, чем в 2009 г. Это вызвано тем. Что среднегодовая стоимость имущества в 2010 г. была больше на 2980 тыс. руб.

#### НДС

Трудности при исчислении НДС могут возникнуть у организации по расчетам с покупателями и заказчиками по договорам, отгрузка продукции (товаров), выполнение работ, оказание услуг по которым были совершены в квартале, в котором организация потеряла право на применение УСН.

При общем же режиме налогообложения операции по реализации товаров (работ, услуг) являются объектом обложения НДС (п. 1 ст. 146 НК РФ). Поэтому при отгрузке товаров (работ, услуг) организация должна начислить НДС.

Таблица 5

Расчет и начисление НДС в ООО «ВиВ» в 2010 г

Период	Начислено	Вычет	Итого
1 квартал	42 698	33 073	9 625 134,00

	207,00	073,00	
2 квартал	43 434 481,00	38 092 278,00	5 342 203,00
3 квартал	46 912 620,00	38 390 261,00	8 522 359,00
4 квартал	30 827 728,00	24 863 082,00	5 964 646,00

Согласно данным табл. 5 больше всего НДС было уплачено в 1 квартале 2010 г.

### Транспортный налог

Таблица 6

Расчет транспортного налога в ООО «ВиВ» в 2008-2010 г.

год	2008	2009	2010	Темп изменения, %	
				2009/2008	2010/2009
				г., %	г., %
сумма	51	52	36		
налога	747,00	002,00	615,00	0,49	-29,59

Согласно данным табл. 6. в 2010 г. транспортный налог снизился на 29,59% по сравнению с аналогичным периодом 2009 г.

Выводы.

Данное юридическое лицо ведет налоговый учет в соответствии с общей системой налогообложения. Начисление оплаты налогов производится в российской валюте (рублях).



### 2.3. Определение налоговой нагрузки

Общепринятой методикой определения налогового бремени на организации является порядок расчета, разработанный Минфином России, согласно которому уровень налоговой нагрузки - это отношение всех уплаченных организацией налогов к выручке, включая выручку от прочей реализации:

$$НН = \frac{НП}{В + ВД} \times 100\%$$

где НН - налоговая нагрузка на организацию;

НП - общая сумма всех уплаченных налогов;

В - выручка от реализации продукции (работ, услуг);

ВД - внереализационные доходы.

Существенный недостаток такого расчета состоит в том, что он не позволяет определить влияние изменения структуры налогов на показатель налогового бремени. Рассчитанная по данной методике налоговая нагрузка характеризует только налогоёмкость продукции (работ или услуг), произведенной хозяйствующим субъектом, и не дает реальной картины налогового бремени, которое несет налогоплательщик.

Е.А. Кирова предложила еще одну методику расчета налоговой нагрузки, согласно которой:

- сумма уплаченных налогов и платежей во внебюджетные фонды увеличивается на сумму недоимки по налоговым платежам. Иными словами, налоговая нагрузка определяется не уплаченными организацией налогами, а суммой налогов, которая должна быть уплачена, то есть суммой начисленных платежей;

- в сумму налогов не включается налог на доходы физических лиц, поскольку он уплачивается работниками организации, а сама организация только перечисляет платежи;

- сумма косвенных налогов, подлежащих перечислению в бюджет, включается в состав налоговых платежей при расчете, поскольку они оказывают существенное влияние на финансовую устойчивость организации;

- сумма налогов соотносится с вновь созданной организацией стоимостью продукции, которая определяется как разность добавленной стоимости и амортизации.

Согласно данной методике налоговая нагрузка подразделяется на абсолютную и относительную. Абсолютная налоговая нагрузка представляет собой сумму налоговых платежей и платежей во внебюджетные фонды, подлежащих перечислению организацией. Она может быть исчислена следующим образом:

$$\text{АНН} = \text{НП} + \text{ВП} + \text{НД},$$

где АНН - абсолютная налоговая нагрузка;

НП - налоговые платежи, уплаченные организацией;

ВП - уплаченные платежи во внебюджетные фонды;

НД - недоимка по платежам.

Однако абсолютная налоговая нагрузка отражает лишь сумму налоговых обязательств субъекта хозяйственной деятельности и не учитывает тяжесть налогового бремени. Для определения уровня налоговой нагрузки Е.А. Кирова предлагает использовать показатель относительной налоговой нагрузки, который рассчитывается как отношение абсолютной налоговой нагрузки к вновь созданной стоимости, иными словами, сумма налоговых платежей соотносится с источниками их уплаты.

Вновь созданная стоимость продукции организации определяется следующим образом:

$$\text{ВСС} = \text{В} - \text{МЗ} - \text{А} + \text{ВД} - \text{ВР}$$

или

$$\text{ВСС} = \text{ОТ} + \text{НП} + \text{ВП} + \text{П},$$

где ВСС - вновь созданная стоимость;

В - выручка от реализации продукции, работ или услуг (с учетом НДС);

МЗ - материальные затраты;

А - амортизация;

ВД - внереализационные доходы;

ВР - внереализационные расходы (без налоговых платежей);

ОТ - оплата труда;

НП - налоговые платежи;

ВП - платежи во внебюджетные фонды;

П - прибыль организации.

В этом случае относительная налоговая нагрузка определяется по следующей формуле:

$$\text{ОНН} = \frac{\text{АНН}}{\text{ВСС}} \times 100\%$$

Достоинства данной методики заключаются в том, что на величину вновь созданной стоимости не влияют уплачиваемые налоги; в расчет включаются все налоговые платежи, уплачиваемые непосредственно организацией; на объективность расчета не влияет принадлежность к той или иной отрасли, а также масштабы организации. Таким образом, методика, предложенная Е.А. Кировой, применима к конкретному хозяйствующему субъекту.

Главным недостатком этой методики является отсутствие возможности прогнозирования изменения показателя в зависимости от изменения количества налогов, их ставок и льгот.

Иной подход определения налоговой нагрузки предложен М.И. Литвиным; согласно этому подходу понятие "налоговая нагрузка" включает:

- количество налоговых платежей;
- структуру платежей;
- механизм взимания налогов.

Согласно методике М.И. Литвина показатель налоговой нагрузки определяется как отношение всех налогов к сумме источника средств для их уплаты:

$$НН = \frac{\text{Сумма (НП + ВП)}}{\text{Сумма ИС}} \times 100\%$$

где Сумма (НП + ВД) - сумма начисленных налоговых платежей и платежей во внебюджетные фонды;

Сумма ИС - сумма источника средств для уплаты налогов.

В сумму налоговых платежей включаются все налоги, уплачиваемые организацией, с учетом налога на доходы физических лиц.

М.И. Литвин предлагает рассчитывать налоговую нагрузку по вышеперечисленным группам налогов в соотношении со соответствующим источником уплаты. Общим показателем для всех налогов является добавленная стоимость, которая исчисляется следующим образом:

$$ДС = В - МЗ$$

или

$$ДС = ОТ + НП + ВП + П + А,$$

где ДС - добавленная стоимость.

В отличие от Е.А. Кировой М.И. Литвин не исключает из добавленной стоимости амортизационные отчисления.

Предложенная М.И. Литвиным методика исчисления налогового бремени имеет практическую значимость, поскольку она позволяет определить долю налогов в выручке организации, прибыли и долю заработной платы, амортизации, налогов и чистой прибыли в каждом рубле созданной продукции. Отрицательным моментом является то, что в состав налогов включен налог на доходы физических лиц, хотя организация выступает в роли налогового агента.

Способ расчета, предложенный А. Кадушкиным и Н. Михайловой, позволяет определять налоговую нагрузку, как функцию типа производства,

изменяющуюся в зависимости от колебаний затрат на материальные ресурсы, оплату труда или амортизацию. Они определяют налоговое бремя, как долю добавленной стоимости, отдаваемую государству. При этом налоги соотносятся с источником их уплаты.

Расчет добавленной стоимости производится по следующей формуле:

$$ДС = А + (ОТ + ВН) + НДС + Но + П,$$

где ДС - добавленная стоимость

А - амортизация;

ОТ - оплата труда;

ВН - платежи во внебюджетные фонды, начисляемые на оплату труда;

НДС - налог на добавленную стоимость;

Но - налоги с оборота;

П - прибыль.

Выручка определяется как сумма добавленной стоимости и материальных затрат:

$$В = ДС + МЗ.$$

С учетом изменений, произошедших в законодательстве (отмена ряда налогов с оборота), формула добавленной стоимости примет следующий вид:

$$ДС = А + (ОТ + СВ) + НДС + П,$$

где СВ – страховые взносы.

Согласно методике А. Кадушкина и Н. Михайловой вводятся структурные коэффициенты:

доля заработной платы в добавленной стоимости (включая начисления на заработную плату):

$$K_{от} = \frac{(ОТ + СВ)}{ДС};$$

удельный вес амортизации в добавленной стоимости:

$$K_a = \frac{А}{ДС};$$

удельный вес добавленной стоимости в валовой выручке:

$$K_o = \frac{ДС}{В};$$

В соответствии с действующей системой налогообложения организация уплачивает следующие основные налоги:

1) НДС (расчет производится по ставке 18%):

$$НДС = \frac{ДС}{118\%} \times 18\% = 0,167 ДС;$$

2) страховые взносы:

$$СВ = \frac{ДС}{126\%} \times 26\% = 0,263ДС \times K_{от};$$

3) налог на доходы физических лиц:

$$Нп = 0,13 \times \left(1 - \frac{0,356}{1,356}\right) \times K_{от} \times ДС = 0,096ДС \times K_{от};$$

4) налог на прибыль:

$$Нпр = 0,24 \times (1 - НДС - K_{от} - K_a) \times ДС = 0,24 ДС \times (0,833 - K_{от} - K_a).$$

Сумма основных налогов, уплачиваемых организацией, позволяет определить долю добавленной стоимости, расходуемую организацией на налоговые платежи, то есть налоговую нагрузку:

$$НН = НДС + СВ + Нп + Нпр.$$

При подстановке коэффициентов формула примет следующий вид:

$$НН = ДС (0,367 + 0,119 K_{от} - 0,24 K_a).$$

Достоинством данной методики является то, что сумма налогов соотносится с добавленной стоимостью, то есть с источником дохода.

Недостатком метода, разработанного А. Кадушкиным и Н. Михайловой, является то, что в расчет включен налог на доходы физических лиц и не учитывается влияние таких налогов, как налог на имущество, платежи за пользование природными ресурсами, земельный налог.

Рассмотрим, каково налоговое бремя на нашем исследуемом предприятии за последние 3 года на примере таблицы 7.

Таблица 7

Налоговая нагрузка на ООО «Империал» за 2008 – 2010 гг.

Налоговая нагрузка	Годы			Отклонение, (+,-)	
	2008	2009	2010	2009/ 2008	2010/ 2009
На доходы предприятия	0,26	0,29	0,08	+0,03	-0,21
На финансовые ресурсы предприятия	0,61	0,34	0,17	-0,27	-0,17
На собственный капитал	0,62	0,48	0,16	-0,14	-0,32
На прибыль до налогообложения	0,94	0,19	0,31	-0,75	+0,12
На реализацию	0,2	0,2	0	0	-0,20
На себестоимость	0,08	0,09	0,04	+0,01	-0,05
На валовую прибыль	0,02	0,01	0	-0,01	-0,01

Выводы.

Опережающий рост выручки с продаж, прибыли и финансовых ресурсов по сравнению с ростом налоговых издержек способствовал снижению налоговой нагрузки на валовую прибыль, финансовые ресурсы и реализацию.

## 2.4 Отчетность организации по налогам

В соответствии со ст. 386 НК РФ налогоплательщики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по своему местонахождению, по местонахождению

каждого своего обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, а также по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества (в отношении которого установлен отдельный порядок исчисления и уплаты налога) налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговую декларацию по налогу.

В отношении имущества, имеющего местонахождение на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации, в исключительной экономической зоне Российской Федерации и (или) за пределами территории Российской Федерации (для российских организаций), налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговая декларация по налогу представляются в налоговый орган по местонахождению российской организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации). Налогоплательщики представляют налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу не позднее 30 дней, с даты окончания соответствующего отчетного периода. Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики, в соответствии со статьей 83 НК РФ, отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Согласно ст. 80 НК РФ налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.



Расчет авансового платежа представляет собой письменное заявление налогоплательщика о базе исчисления, об используемых льготах, исчисленной сумме авансового платежа и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты авансового платежа.

Налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной форме на бумажном носителе или по установленным форматам в электронном виде вместе с документами, которые в соответствии с НК РФ должны прилагаться к налоговой декларации (расчету). Налогоплательщики вправе представить документы, которые в соответствии с НК РФ должны прилагаться к налоговой декларации (расчету), в электронном виде. Бланки налоговых деклараций (расчетов) предоставляются налоговыми органами бесплатно.

Налоговая декларация (расчет) может быть представлена налогоплательщиком в налоговый орган лично или через его представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

Налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации (расчета), представленной налогоплательщиком по установленной форме (установленному формату), и обязан по просьбе налогоплательщика проставить отметку на копии налоговой декларации (копии расчета) о принятии и дату ее представления. При получении налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи налоговый орган обязан передать налогоплательщику квитанцию о приемке в электронном виде.

При отправке налоговой декларации (расчета) по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата ее отправки.

Порядок представления налоговой декларации (расчета) в электронном виде определяется Министерством финансов Российской Федерации\*(39).

Налоговая декларация (расчета) представляется с указанием идентификационного номера налогоплательщика.

Налогоплательщик или его представитель подписывает налоговую декларацию (расчет), подтверждая достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете).

Если достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете), подтверждает уполномоченный представитель налогоплательщика, в налоговой декларации (расчете) указывается основание представительства (наименование документа, подтверждающего наличие полномочий на подписание налоговой декларации (расчета)). При этом к налоговой декларации (расчету) прилагается копия документа, подтверждающего полномочия представителя на подписание налоговой декларации (расчета).

Согласно п. 7 ст. 80 НК РФ формы налоговых деклараций и расчетов по авансовым платежам и порядок их заполнения утверждаются Министерством финансов Российской Федерации. На данный момент действует Приказ Минфина России от 20.02.2008 N 27н "Об утверждении форм налоговой декларации и налогового расчета по авансовым платежам по налогу на имущество организаций и порядков их заполнения

Форматы представления налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, на основании форм налоговых деклараций (расчетов) и порядка их заполнения, утвержденных Министерством финансов Российской Федерации. В настоящее время по налогу на имущество организаций применяется Приказ ФНС РФ от 09.04.2008 N ММ-3-6/148@ "Об утверждении формата представления налоговых деклараций, бухгалтерской отчетности и иных документов, служащих для исчисления и уплаты налогов и сборов, в электронном виде (на основе xml) (версия 5)".

Министерство финансов Российской Федерации не вправе включать в форму налоговой декларации (расчета), а налоговые органы не вправе требовать от налогоплательщиков включения в налоговую декларацию (расчет) сведений, не связанных с исчислением и (или) уплатой налогов и сборов, за исключением:

- 1) вида документа: первичный (корректирующий);
- 2) наименования налогового органа;
- 3) места нахождения организации (ее обособленного подразделения) или места жительства физического лица;
- 4) фамилии, имени, отчества физического лица или полного наименования организации (ее обособленного подразделения);
- 5) номера контактного телефона налогоплательщика.

В соответствии с п. 1 ст. 81 НК РФ при обнаружении налогоплательщиком в поданной им налоговой декларации факта не отражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию.

При этом уточненная налоговая декларация, представленная после истечения установленного срока подачи декларации, не считается представленной с нарушением срока.

Если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган до истечения срока подачи налоговой декларации, она считается поданной в день подачи уточненной налоговой декларации (п. 2 ст. 81 НК РФ).

Если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации, но до истечения срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности, если уточненная налоговая декларация была представлена до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым

органом факта не отражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки.

Необходимо отметить, что если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности в случаях:

1) представления уточненной налоговой декларации до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом не отражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки по данному налогу за данный период, при условии, что до представления уточненной налоговой декларации он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени;

2) представления уточненной налоговой декларации после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены не отражение или неполнота отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога.

При этом, уточненная налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту учета. Уточненная налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган по форме, действовавшей в налоговый период, за который вносятся соответствующие изменения.

Выводы.

ООО «ВиВ», как налогоплательщик, по истечении каждого отчетного и налогового периода предоставляют в налоговые органы по своему местонахождению налоговые расчеты и декларации, и осуществляют платежи в соответствии с представленными декларациями.

### ГЛАВА 3. ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ООО «ВиВ»

#### 3.1. Оптимизация системы налогообложения в ООО «ВиВ»

Выбор формы налогообложения - определяющая задача в налоговом планировании правомерной и инициативной деятельности налогоплательщика, направленной на оптимизацию сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет. Поэтому организациям и индивидуальным предпринимателям важно четко представлять порядок применения упрощенной системы для ее обоснованного выбора в качестве альтернативы общему режиму налогообложения (табл. 8).

Таблица 8

Сравнение общего режима налогообложения со специальными налоговыми режимами на предприятиях торговли

Показатель сравнения	Общий режим	Специальные режимы	
		УСНО	ЕНВД
Обязательность применения	Обязательно к уплате на всей территории РФ	Добровольный порядок при соблюдении ограничений для перехода и применения данного режима	Обязательно к применению, если налог введен муниципальными органами
Налогоплательщик	Организации и предприятия без образования юридического лица		
Ведение бухгалтерского учёта	В полном объеме в соответствии с принятой учётной политикой	Обязательное ведение кассовых операций, учет основных средств и нематериальных активов (НМА).	В полном объеме в соответствии с принятой учётной политикой

		Двойная запись не обязательна. Учетная политика в сокращенном варианте	
Первичные документы	Оформляются унифицированные формы или самостоятельно разработанные формы согласно Федерального закона от 08.08.2001 N 129-ФЗ		
Бухгалтерская отчетность	Состав определен ПБУ 4/99	Баланс и отчет о прибылях и убытках при условии выплат дивидендов в АО	Состав определен ПБУ 4/99
Налоговая отчетность	По всем налогам плательщиками которых предприятие является	Уплата единого налога заменяет налог на прибыль, НДС (за исключением, при ввозе товаров на таможенную территорию РФ), на имущество, СВ (за исключением, взносов на пенсионное страхование). Форма 2-НДФЛ,	
		Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСНО. Книга чета доходов и расходов не является отчетностью	Налоговая декларация по ЕНВД для отдельных видов деятельности
Статистическая отчетность	Предоставляется независимо от режима налогообложения (исключение - малые предприятия и ПБОЮЛ)		
Налоговая база	Предприятия оптовой торговли с численностью до 50 человек и розничной торговли до 30 человек могут не применять ПБУ 18/02	Учет в зависимости от объектов налогообложения: – доходы; – доходы и расходы	Налоговой базой для исчисления суммы единого налога признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду

			предпринимательско й деятельности и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности с учетом корректирующих коэффициентов
Налоговый период	Календарный год	Календарный год	Квартал
Доходы и расходы	Метод начисления	Кассовый метод	Метод начисления
Налоговые льготы	Установлены по страховым взносам	Установлены по страховым взносам	Установлены по страховым взносам
Возврат на общий режим налогообложения		Добровольный возврат с начала нового календарного года. В обязательном порядке возврат при превышении ограничений с начала квартала: – по доходу (20 млн руб. х 1,34) с учетом коэффициента дефлятора; – по остаточной стоимости основных средств и НМА (более 100 млн руб.); по численности (более 100 чел.)	В обязательном порядке с даты: – прекращения деятельности, по которой должен уплачиваться ЕНВД; – нарушения условий "вмененной деятельности"
Включение стоимости	В бухгалтерском	Расходы по ОС принимаются с	В бухгалтерском учете аналогично

основных средств (ОС) и НМА в расходы	учете начисление амортизации согласно ПБУ 6/01 и ПБУ 14/02. Для целей налогообложения по ст. 259 НК РФ	момента ввода в эксплуатацию, по мере оплаты. По НМА- с момента принятия на учет (п. 3 ст. 346.16 НК РФ). По объектам приобретенным (сооруженным, изготовленным) - особый порядок	общему режиму. В целях налогообложения суммы амортизации значения не имеют
Налог на добавленную стоимость по приобретаемым товарам (работам, услугам)	Принимается к вычету (ст. 171, 172 НК РФ)	При исчислении налога включается в расходы (ст. 346.16 п. 8)	На налоговую базу не влияет. Учитывается как невозмещаемый налог т.е. включается в фактическую цену приобретения
Страховые взносы	В полной сумме учитываются при налогообложении и прибыли	Сумма единого налога уменьшается на сумму уплаченных страховых взносов и пособий по временной нетрудоспособности не более чем на 50% от исчисленного налога (п. 3 ст. 346.12, п. 2 ст. 346.32)	

Можно ли однозначно утверждать, что применение упрощенной системы налогообложения более выгодно предприятию? Чтобы обосновать целесообразность смены налогового режима, необходимо определить изменение величины финансового результата и возможные последствия освобождения от уплаты НДС. Преимуществами этого режима налогообложения являются следующие факторы.

1. Объем налоговых обязательств значительно снижается при упрощенной системе налогообложения (табл. 9).

Таблица 9

Ставки налогов при разных системах налогообложения

Налог	Ставка, %	Общий	УСН
-------	-----------	-------	-----



		режим	
Налог на прибыль организаций	20	+	-
Налог на добавленную стоимость	10;18	+	-
Налог на добавленную стоимость, уплачиваемый на таможне	10;18	+	-
Обязанности налогового агента по НДФЛ	9;13;35- в зависимости от вида доходов	+	+
Страховые взносы		26%	26%
Взносы в фонд социального страхования в добровольном порядке			3%
Страховые взносы на страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний	0,2		
Налог на имущество организаций	до 2,2	+	-
Иные налоги		+	+
Единый налог при УСНО	6;15	-	+

То, что выплаты работникам до 2010 года облагались только по ставке 14%, давало возможность работодателю вывести зарплату из "тени". По данным статистики, часто в отраслях оптовой и розничной торговли занижается налоговая база, так как устанавливаются небольшие оклады и особая система премирования. Но, с 2011 года ставки по страховым взносам сделали едиными по всем видам налогообложения, что стало для организаций, применяющих УСНО очень большой нагрузкой.

2. Учет ведется в сокращенной форме, что снижает расходы на содержание аппарата бухгалтерии. В организациях с общей системой налогообложения необходим бухгалтер с высоким уровнем профессионализма, который способен:

разработать грамотную учетную политику, позволяющую оптимизировать налоговые платежи;

составлять бухгалтерскую и налоговую отчетность;

своевременно изучить и применить на практике изменения в учете и налоговом законодательстве;

рассчитать все виды налогов, уплачиваемых конкретным налогоплательщиком.

3. Затраты на приобретение ОС и НМА включаются сразу в расходы после оплаты и постановки на приход, а не списываются постепенно путем начисления амортизации.

4. Возможность выбрать налогооблагаемую базу - "доходы" или "доходы минус расходы", учитывая возможные объемы товарооборота, осуществляемые расходы и их соотношение с доходами, затраты на оплату труда, величину прибыли от продаж и чистой прибыли.

Но есть и недостатки, связанные с применением упрощенного режима:

1) при превышении ограничений, установленных Налоговым кодексом, организация возвращается на общий режим, а значит возникает необходимость в восстановлении данных бухгалтерского учета на основании первичных документов. Поэтому необходимо контролировать величину выручки, остаточную стоимость ОС и НМА, среднюю численность, чтобы не превысить пороговых значений;

2) с организацией, применяющей УСНО, невыгодно работать контрагентам на общем режиме, так как они являются плательщиками НДС, а счета-фактуры не получают. По приобретенным товарам покупатель не может принять НДС к возмещению из бюджета, и суммы к уплате в бюджет у него возрастают. Следует отметить, что есть противоречивые разъяснения специалистов по данному вопросу. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, выставившие счет-фактуру с НДС, обязаны сумму налога перечислить в бюджет, представить налоговую декларацию в установленный срок (п. 5 ст. 174 Налогового кодекса). Причем сумма НДС

учитывается в доходах, а в расходах - нет. Кроме того, организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, могут проводить операции по взаимозачету, поэтому в этом случае они должны перечислить НДС контрагенту с расчетного счета (п. 4 ст. 168 Налогового кодекса) и уменьшить на эту сумму налогооблагаемый доход (подп. 8 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса);

3) при общей системе налогообложения признание доходов и расходов осуществляется двумя методами - начисления и кассовым. При упрощенной системе налогообложения используется только кассовый метод, что может привести к занижению суммы расходов, так как стоимость неоплаченных товаров не уменьшает доходов. В обоих случаях одинаково то, что в расходы списывается стоимость товаров после реализации. Поэтому организации приходится вести количественный и суммовой учет. Что касается полученных авансов, то они включаются в доходы, а при налоге на прибыль - нет;

4) при выборе организацией базы "доходы минус расходы":

возрастает трудоемкость учетных работ, так как по расходам необходимо вести всю первичную документацию;

перечень расходов закрытый, т.е. ограничен ст. 346.16. Налогового кодекса (ежегодно расширяется, последние изменения гл. 26 Налогового кодекса в ред. Федерального закона от 17.05.2009 № 85-ФЗ), поэтому имеется вероятность ошибок при учете расходов;

при наличии убытка по итогам года уплачивается минимальный налог, и это невыгодно, если большие суммы выручки от продаж товаров и внереализованных доходов.

Организации, находящиеся на общем режиме налогообложения, если не имеют возможности перейти на упрощенную систему для минимизации налоговой нагрузки, могут:

перейти к сотрудничеству с организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения, например, заключая договора аутсорсинга или аренды имущества;

заключать более выгодные с точки зрения финансовых результатов и уплаты налоговых платежей договора - поставки, купли-продажи или комиссии;

закрепить в учетной политике наиболее оптимальные способы для целей учета и налогообложения, а именно:

1) при выборе способа начисления амортизации следует учесть, что могут применяться различные способы по группам основных средств. В торговых организациях это могут быть здания, холодильное оборудование, контрольно-кассовая техника, транспортные средства;

2) товары могут учитываться по покупным или продажным ценам (только для предприятий розничной торговли). Также при большой номенклатуре товаров следует продумать возможность применения учетных цен;

3) затраты по приобретению товаров (включая транспортные расходы) могут быть включены в фактическую стоимость товаров или в издержки обращения;

4) при списании товаров на реализацию выбирают в основном метод "по- средней себестоимости", так как он более прост в применении. Для использования метода ФИФО необходим учет по партиям, а не сортовой учет товаров;

5) организациям в целях равномерного включения затрат в издержки следует создавать резервы предстоящих расходов, например на ремонт основных средств, гарантийный ремонт и обязательства;

6) для организаций оптовой торговли возможно создание оценочных резервов, в частности по сомнительным долгам.

Изучив и обобщив опыт работы отдельных предприятий малого бизнеса в торговле, в целях налогообложения можно порекомендовать следующее:

1) применение нелинейного способа начисления амортизации, так как при этом стоимость ОС в расходы списывается быстрее;

2) использование амортизационной премии по отдельным группам ОС, за исключением безвозмездно полученных;

3) основные средства стоимостью не более 40 000 руб. целесообразно учитывать как материалы, что уменьшит базу по налогу на имущество;

4) определять доходы и расходы можно методом начисления и кассовым методом, т.е. по мере поступления или уплаты денежных средств (согласно п. 1 ст. 273 Налогового кодекса в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без НДС не должна превысить 1 млн. руб. за каждый квартал). Кассовый метод в розничной торговле в основном применим в отношении продаж в кредит;

5) в торговых организациях необходимо учитывать деление расходов на прямые и косвенные (если применяется метод начисления). К прямым расходам относятся стоимость покупных товаров и транспортные расходы, если они не включены в цену товаров. Прямые расходы распределяются между реализованными товарами и оставшимися на складе по среднему проценту (ст. 320 Налогового кодекса), а косвенные списываются в полной сумме за отчетный месяц;

6) статья 286 Налогового кодекса предусматривает два способа уплаты ежемесячных авансовых платежей по налогу на прибыль:

- исходя из фактически полученной прибыли за месяц, при котором необходимо сдавать ежемесячно налоговую декларацию нарастающим итогом и нецелесообразно применять этот вариант при росте прибыли (например, когда сезонные продажи);

- в размере 1/3 авансового платежа за предыдущий отчетный период (квартал), что невыгодно, если в отчетном периоде убытки, а в течение

квартала перечисляются платежи с учетом финансовых результатов за предыдущий период. Это отвлекает финансовые ресурсы из оборота, и переплаченные суммы достаточно трудно вернуть из бюджета.

В целях совершенствования способа расчета налоговой нагрузки следует внести изменения в ее порядок расчетов. В качестве основы целесообразно использовать метод А. Кадушкина и Н. Михайловой.

Основные принципы предлагаемой методики заключаются в следующем:

- в расчет включаются все налоговые платежи, подлежащие перечислению организацией в бюджет и внебюджетные фонды, то есть сумма начисленных платежей. Это связано с тем, что определение налоговой нагрузки по сумме уплаченных налогов, как правило, уменьшает действительный уровень налогового бремени;

- налог на доходы физических лиц не включается в расчет, потому что организация выступает лишь налоговым агентом при его уплате;

- общим знаменателем, с которым соотносятся налоговые платежи, является добавленная стоимость продукции ( $ДС = В - МЗ$ ).

Помимо коэффициентов, определяемых в соответствии со способом А. Кадушкина и Н. Михайловой (это коэффициент оплаты труда и коэффициент амортизации), в состав структурных коэффициентов необходимо ввести дополнительные коэффициенты:

- 1) удельный вес налогов, относимых на себестоимость продукции, за исключением страховых взносов (поскольку они уже включены в коэффициент оплаты труда), в добавленной стоимости:

$$K_0 = \frac{ДС}{В},$$

где ДС - сумма налогов, относящихся на себестоимость продукции.

Для больших организаций основная доля в налогах, относящихся на себестоимость, приходится на земельный налог;

2) доля налогов, относящихся к внереализованным расходам и уменьшающих прибыль организации до налогообложения (налог на имущество, рекламу и т.д.):

$$К_{нпр}' = \frac{Н_{пр}}{ДС'}$$

где  $Н_{пр}$  - сумма налогов, относящихся на внереализованные расходы.

Для больших организаций эти коэффициенты имеют существенное значение при определении налогового бремени, поскольку платежи за пользование природными ресурсами, налог на землю, налог на имущество занимают значительную долю в общей сумме налогов и, как правило, их уплата наиболее затруднительна для организации.

Расчет НДС и страховых взносов производится в соответствии с методикой А. Кадушкина и Н. Михайловой:

$$НДС = \frac{ДС}{118\%} \times 18\% = 0,167ДС,$$

$$СВ = \frac{ДС \times К_{от}}{126\%} \times 26\% = 0,263ДС \times К_{от},$$

Формулу определения налога на прибыль следует скорректировать на суммы налогов, относимых на себестоимость продукции и уплачиваемых из прибыли организации:

$$Н_{пр} = 0,20 \times [ДС - НДС - (ОТ + СВ) - А - Н_{сс} - Н_{пр}].$$

При помощи структурных коэффициентов формулу определения налога на прибыль можно преобразовать следующим образом:

$$Н_{пр} = 0,20 \times ДС \times (0,833 - К_{от} - К_{а} - К_{нсс} - К_{нпр}').$$

Общая налоговая нагрузка определяется как сумма подлежащих уплате налогов и взносов:

$$НН = НДС + СВ + Нпр + Нсс + Нпр'.$$

Из расчета исключен налог на доходы физических лиц.

При замене расчетных составляющих структурными коэффициентами формула налоговой нагрузки примет следующий вид:

$$НН = ДС \times (0,367 + 0,023Кот + 0,076Кнсс + 0,076Кнпр' - 0,24Ка).$$

При подстановке в данную формулу числовых значений можно определить уровень налоговой нагрузки на ООО «ВиВ»:

$$Киис = \frac{12732 \text{ тыс. руб.}}{180770,5 \text{ тыс. руб.}} = 0,070,$$

$$Кипр' = \frac{8832,8 \text{ тыс. руб.}}{180770,5 \text{ тыс. руб.}} = 0,049.$$

Общий уровень налоговой нагрузки на ООО «ВиВ» составит 7827,3тыс. руб. (180770,5 тыс. руб. x 0,433).

Таким образом, расчет определяет налоговую нагрузку на ООО «ВиВ» как 43,3% добавленной стоимости продукции.

При сравнении полученных результатов по предложенному методу и методике А. Кадушкина и Н. Михайловой с фактической суммой налоговых платежей, подлежащей уплате ООО «ВиВ» в рассматриваемом периоде, можно определить погрешность расчетов (см. табл. 10)

Таблица 10

#### Сравнение методик расчета налоговой нагрузки для ООО «ВиВ»

Наименование показателя	Методика расчета налоговой нагрузки	
	А. Кадушкина и Н.Михайлова	О. Пасько
Налоговая нагрузка	6905,43 тыс.	7827,36 тыс. руб.
Сумма подлежащих	8033,59 тыс. руб. (с	7697,11 тыс. руб.



уплате налогов и страховых взносов	учетом налога на доходы физических лиц)	(без учета налога на доходы физических лиц)
Абсолютная погрешность расчета	-1128,1 тыс. руб.	130,25 тыс. руб.
Относительная погрешность расчета	-14,0%	1,7%

Таким образом, уточненная методика расчета имеет следующие преимущества:

- оценка уровня налогового бремени более объективна в результате включения сумм налогов и страховых взносов, относимых на себестоимость продукции и уплачиваемых из прибыли организации;
- выведенная формула определения налоговой нагрузки позволяет более точно рассчитать сумму налоговых платежей и страховых взносов, подлежащих уплате, и значительно снизить погрешность расчетов.

Для организации имеет значение наличие реальных финансовых ресурсов, имеющих в его распоряжении. Следует учитывать тот факт, что сумма выручки рассчитывается по методу начисления, в результате добавленная стоимость определяется исходя из объема отгруженной продукции. Но при этом образовавшаяся дебиторская задолженность хозяйствующего субъекта может иметь длительные сроки погашения. Таким образом, денежные средства, полученные реально от реализации продукции в текущем периоде, как правило, значительно меньше той суммы, которую организация должна получить, если бы ее дебиторы своевременно оплатили поставки продукции. В целях компенсации недополученных денежных средств, организации вынуждены привлекать заемные средства в виде кредитов банков или накапливать кредиторскую задолженность.

В связи с вышеизложенным представляется целесообразным ввести еще один показатель налоговой нагрузки - коэффициент денежного изъятия,

представляющий собой отношение начисленных налоговых платежей к реально полученным организацией финансовым ресурсам:

$$\text{НН} = \frac{\text{НП}}{\text{ДС} - \text{КБ}} \times 100\%$$

где НП - начисленные налоговые платежи в бюджет и внебюджетные фонды (без учета налога на доходы);

ДС - сумма денежных средств, полученных организацией за отчетный период;

КБ - заемные денежные средства (кредиты), привлеченные организацией в отчетном периоде.

Значения показателей ДС и КБ отражаются в форме N 4 "Отчет о движении денежных средств" бухгалтерской отчетности, представляемой организациями.

Заемные денежные средства следует исключать из общей суммы полученных денежных средств, поскольку они привлекаются лишь в целях преодоления недостаточности денежной массы в обращении, а не в результате ведения организацией производственного процесса.

Таким образом, предложенная автором формула расчета позволяет определить удельный вес налогов, подлежащих уплате, в общем объеме полученной денежной массы от реализации продукции (работ, услуг) или имущества.

Рассчитаем по данной формуле налоговую нагрузку на ООО «ВиВ» за 2010 год:

- сумма денежных средств, полученных от реализации продукции, а также в виде авансов, - 287 276 тыс. руб. (данные из формы N 4 "Отчет о движении денежных средств");

- сумма заемных денежных средств (кредиты) - 72 779 тыс. руб.;

- сумма начисленных налоговых платежей в бюджет и внебюджетные фонды (без учета налога на доходы) - 76 971,1 тыс. руб.

Расчет налоговой нагрузки на ООО «ВиВ» определяется следующим образом:

$$НН = [76971,1 \text{ тыс. руб.} / (287276 \text{ тыс. руб.} - 72779 \text{ тыс. руб.})] \times 100\% = 35,9\%.$$

Приведенный расчет показывает, что на уплату налоговых платежей за отчетный период приходится одна треть суммы полученных хозяйствующим субъектом собственных денежных средств.

**Выводы.**

Учитывая особенности деятельности ООО «ВиВ», выбранная ими система налогообложения является оптимальной для ведения бухгалтерского и налогового учета и объема перечисляемых налогов.

### **3.2. Минимизация налогообложения в ООО «ВиВ»**

Проблемы налоговой минимизации субъектов предпринимательства нуждаются в более глубокой теоретической и методологической разработке. В экономической литературе отсутствует единство в вопросе отнесения тех или иных экономических субъектов к категории субъектов малого предпринимательства. Нет четких критериев, на основе которых возможно определить субъекты малого предпринимательства.

По мнению Д.Ю.Акулинина налоговое планирование конкретного субъекта предпринимательской деятельности - это процесс предопределения и формирования размера налоговых обязательств посредством выбора оптимального сочетания и построения различных правовых форм деятельности и размещения активов в целях снижения налогового бремени в рамках действующего налогового законодательства[7].

С.М. Рюмин отметил, что налоговое планирование представляет собой совокупность законных целенаправленных действий налогоплательщика, связанных с использованием приемов и способов, а также всех предоставляемых законом льгот и освобождений с целью минимизации налогов[14].

Налоговое планирование также рассматривают как методику оптимизации налогообложения, включающую: стратегию, учетную политику, соответствующее выбранной учетной политике оформление бухгалтерского учета и др[37].

Основываясь на выбранной учетной политике ООО «ВиВ» очень аккуратно относится к способам выбора минимизации налогового бремени. Используя только в соответствии с законодательством документально оформленные затратные документы, соответствующие по содержанию и целям осуществляемому роду деятельности. Что бы избежать обвинения со стороны налогового органа в уклонении от уплаты налогов.

В своей деятельности ООО «ВиВ», при оформлении всякого рода договоров используют квалифицированных юристов, что позволяет без боязни относить затраты по договорным обязательствам не нарушая налогового законодательства.

ООО «ВиВ» используют методы налогового планирования, для минимизации ставок и сумм налогов, при выбранной ими системе налогообложения, не допускающей сомнения в попытках ухода от налогов.

На уровне судебной практики наиболее известным и характерным актом, отражающим целевую направленность налогового планирования, является постановление Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П. В нем отмечено, что недопустимо устанавливать ответственность за такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога, либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и, соответственно, оптимального вида платежа.

Налоговое планирование - это действительно новая, интересная сфера знания, нуждающаяся в дополнительном научном изучении.

Прежде всего, важно отметить, что, с точки зрения правового дозволения, налоговое планирование является законным интересом налогоплательщика.

Субъективное право налогоплательщика представляет собой юридическое дозволение, обеспеченное обязанностью налогового органа. В содержании субъективного права, как минимум, выделяют два правомочия: на собственные активные действия и право требования. Законный интерес налогоплательщика в отличие от субъективного права не подразумевает определенного поведения от налоговых органов (других государственных органов) и не обеспечен их конкретной юридической обязанностью.

Законность этих интересов состоит не в том, чтобы закрепить их законом, а в том, чтобы они ему не противоречили. Разнообразные формы проявления законных интересов налогоплательщика не позволяют нормативно закрепить их. Например, налоговое планирование, налоговая минимизация не закреплены в качестве субъективного права налогоплательщика, но он может их осуществлять, поскольку это не противоречит законодательству о налогах и сборах.

В соответствии со ст. 22 НК РФ налогоплательщикам (плательщикам сборов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов.

При осуществлении налогового планирования нередко можно встретиться с неточностями в законодательстве о налогах и сборах, что существенно осложняет процесс налогового планирования и подвергает его всевозможным рискам.

Законодательная техника представляет собой достаточно сложную систему требований к структуре, содержанию нормативного правового акта, системным связям норм как внутри самого закона, так и с другими законодательными актами. К сожалению, в настоящий момент не приходится говорить о высоком качестве законодательства, в том числе и налогового[46].

С точки зрения правового дозволения, налоговое планирование - это законный интерес налогоплательщика. С прикладной точки зрения, налоговое планирование заключается в выборе нормы права, наиболее выгодно отвечающей интересам налогоплательщика. Налоговое планирование не только сводится к сокращению налогового бремени налогоплательщика, но подразумевает построение оптимальной правовой формы отношений налогоплательщика с налоговыми органами в рамках действующего законодательства, обеспечивающее безопасность налогоплательщика, придавая ему уверенность в правильности выбора формы и способа хозяйствования. При осуществлении налогового планирования налогоплательщик должен принимать во внимание технические ошибки законодателя и противоречивые толкования норм судами.

Значительная часть работ по рассматриваемой проблематике охватывает часто только правовую сторону вопроса налогообложения субъектов предпринимательства, недостаточно уделяя внимание экономическим предпосылкам и теоретическому обоснованию налоговой оптимизации данной категории налогоплательщиков. Практически отсутствуют работы, касающиеся вопросов перспективного развития налоговой оптимизации, вариантов такого развития.

20 мая 2010 г. Правительство РФ одобрило Основные направления налоговой политики РФ на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов, которые позволяют определить ориентиры для всех участников налоговых отношений. Хотя данный документ не является нормативным правовым актом, он представляет собой основание для внесения изменений в законодательство о налогах и сборах, которые разрабатываются в соответствии с предусмотренными в нем положениями.

Среди важнейших мер, направленных на дальнейшее совершенствование налогового администрирования и налогового контроля, можно отметить следующие:

внесение в НК РФ изменений, направленных на упрощение порядка учета в налоговых органах организаций (например, постановка на учет (снятие с учета) в налоговых органах филиалов и представительств в порядке, аналогичном порядку, применяемому в отношении юридических лиц).

урегулирование порядка уплаты налогов и сборов с использованием электронных платежных средств;

продолжение последовательного расширения электронного документооборота в налоговой сфере (в том числе создание системы составления и выставления счетов-фактур в электронном виде);

совершенствование положений НК РФ о зачете, возврате сумм излишне уплаченных (излишне взысканных) налогов и сборов, а также об уточнении налоговых платежей;

совершенствование порядка досудебного урегулирования споров между налоговыми органами и другими участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;

совершенствование информационной и разъяснительной работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами;

расширение и повышение результативности взаимодействия российских налоговых органов с налоговыми органами иностранных государств для целей налогового контроля;

установление единого порядка администрирования налогообложения физических лиц (транспортным налогом, земельным налогом, налогом на имущество, НДФЛ), в частности формирование и актуализация электронных баз данных, содержащих необходимые сведения для исчисления и уплаты налогов, развитие онлайн-способов взаимодействия с налогоплательщиками ("электронных сервисов"), интеграция соответствующих систем с целью оплаты налоговых платежей.

При выборе способа минимизации налогового бремени, во – первых, не в полной мере учитывается тот факт, что законными должны быть не только

формальная сторона операции и ее документальное (договорное) оформление, но и ее содержание, мотивы, цели и т.д. Часто действия налогоплательщика, которые он относит к методам налогового планирования, квалифицируются как уклонение от уплаты налогов. К их числу относятся: не соответствующее законодательству оформление реальных хозяйственных операций, придающее им иную суть, переоформление договоров и изменение их содержания после фактического исполнения, выплата сумм за несуществующие договорные отношения, неправильное отражение хозяйственных операций в бухгалтерском и налоговом учете, основанное не на сути самой операции.

Например, договор аренды оформляется как договор о совместной деятельности, трудовой договор - как договор подряда, договор на оказание рекламных услуг - как договор на оказание информационных услуг или спонсорской помощи и т.д. Определенные процессуальные трудности в доказывании факта таких действий, истинных целей сторон, а следовательно, притворного или фиктивного характера таких сделок не дают оснований для их признания законными.

Во-вторых, часто наибольший экономический эффект дают методы налогового планирования, основанные на наличии пробелов в законодательстве, которые налогоплательщики пытаются использовать при исчислении того или иного налога. При этом такой подход к налоговому планированию основывается даже на законодательной базе. Так, в соответствии с п. 7 ст. 3 НК РФ все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Однако, как показывает практика, налоговые органы обычно занимают противоположную позицию и заполняют такие пробелы в законодательстве различными ведомственными документами. При этом такие разъяснения, конкретизирующие или даже дополняющие отдельные положения нормативных актов, выпускаются через весьма продолжительное время



после вступления в силу новых законодательных норм, но распространяются на период времени с момента вступления в силу самих законодательных актов. Поэтому если позиция налогоплательщика расходится с официально выраженным мнением налоговых органов, вне зависимости от того, были такие действия налогоплательщика совершены до или после выработки и опубликования соответствующих разъяснений или пунктов инструкций, то налогоплательщик может защитить свои интересы только в судебном порядке.

Прогнозировать же направление судебной практики в каждом конкретном случае, даже с учетом введения в налоговое законодательство презумпции невиновности налогоплательщика, практически невозможно. Налогоплательщику следует учитывать, что в условиях отсутствия в Российской Федерации института прецедентного права до внесения соответствующих изменений или дополнений в само налоговое законодательство судебные разбирательства по однотипным налоговым спорам практически будут вестись по каждому отдельному случаю. Поэтому для получения действительно окончательного решения спорной ситуации налогоплательщики вынуждены проходить все судебные инстанции даже при наличии судебного прецедента, апробированного в порядке надзора высшими судебными органами.

Показательным примером в этом отношении может служить спор в отношении необходимости восстановления ранее правомерно принятых к вычету сумм НДС по основным средствам при их дальнейшей передаче в качестве вклада в уставный капитал другой организации. Постановлением Президиума ВАС РФ от 11.11.2003 № 7473/03 требование налоговых органов о восстановлении НДС при передаче основных средств в уставный капитал с их остаточной стоимости было признано незаконным. Суть выводов суда сводилась к следующему: восстанавливать НДС не надо, если передаваемые основные средства покупались не специально для взноса в уставный капитал,

а какое-то время использовались, то есть восстановление НДС зависит от цели приобретения основных средств.

Более того, приказом МНС России от 11.03.2004 № БГ-3-03/190 из Методических рекомендаций по применению главы 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденных приказом МНС России от 20.12.2000 № БГ-3-03/447, был исключен абзац пятый п. 3.3.3, который как раз и предписывал восстанавливать суммы НДС по недоамортизированному имуществу при его внесении в уставный капитал другой организации.

Не прошло и 20 дней, как в ответе МНС России от 31.03.2004 № 03-1-08/876/15 на один из запросов налогоплательщика было прямо указано, что если выбытие имущества, ранее приобретенного для производственной деятельности, связано с осуществлением операций, не подлежащих обложению НДС, то суммы налога, ранее правомерно принятые к вычету, подлежат восстановлению в части, приходящейся на остаточную стоимость передаваемого имущества.

Аналогичная по смыслу формулировка продолжала оставаться и в Инструкции по заполнению декларации по налогу на добавленную стоимость и декларации по налогу на добавленную стоимость по операциям, облагаемым по налоговой ставке 0 процентов, утвержденной приказом МНС России от 21.01.2002 № БГ-3-03/25 (далее - Инструкция), - абзацы 23 и 26 Порядка заполнения раздела 2.1 "Расчет общей суммы налога".

Поэтому налогоплательщикам пришлось в отдельном порядке через ВАС РФ добиваться признания не соответствующими закону вышеуказанных абзацев Инструкции. ВАС РФ в решении от 15.06.2004 по делу № 4052/04 еще раз подтвердил неправомочность точки зрения налоговиков по данному вопросу и признал абзац 23 и абзац 26 Порядка заполнения раздела 2.1 "Расчет общей суммы налога" Инструкции недействующими, как не соответствующие ст. 6, 170, 171 и 172 НК РФ.

Исполняя данное судебное решение, МНС России приказом от 29.07.2004 № САЭ-3-03/449 исключило спорные абзацы из текста Инструкции.

Данный пример подтверждает вышеприведенный тезис о том, что даже наличие совершенно очевидной позиции судебных органов, в том числе и высшей судебной инстанции Российской Федерации, по тому или иному спорному налоговому вопросу не исключает возможности противоположной точки зрения налоговых органов в споре с конкретным налогоплательщиком. Такому налогоплательщику в случае неисполнения указаний налоговиков необходимо разрешать свои разногласия в судебном порядке.

Несмотря на то, что прецедентные решения вышестоящих судебных органов не носят нормативного характера и не являются обязательными для исполнения всеми судьями, на практике суды нижестоящих инстанций в большинстве случаев руководствуются данными документами при принятии решений в аналогичных ситуациях.

Стоит отметить и тот факт, что практика работы ВАС РФ показывает, что во многих случаях выражение им своего мнения по тому или иному спорному налоговому вопросу происходит с большим опозданием. Практика же нижестоящих судебных инстанций хотя и является более оперативной, но часто весьма противоречива, причем даже в рамках одного федерального округа.

Даже при использовании налогоплательщиками самых опытных и высококвалифицированных сторонних специалистов в области налогового планирования, до вступления в законную силу принятого судебного решения или же вынесения судебного вердикта последней судебной инстанцией, нельзя заранее точно знать, будут действия налогоплательщика, направленные на минимизацию налогового бремени, признаны правомерными (элементом налогового планирования) или признаны налоговым нарушением, приведшим к уклонению от уплаты налогов.

Кроме того, как показывает практика, нередки случаи, когда даже ВАС РФ в течение непродолжительного периода времени выносит по одинаковым вопросам, в рамках разных дел, решения, противоречащие друг другу.

Такой пример произошел в отношении порядка применения налогоплательщиками льготы, предусмотренной подпунктом 1 п. 1 ст. 239 НК РФ, - освобождение от обложения единым социальным налогом выплат в пределах 100 тыс. руб., которые организации производят в пользу работников-инвалидов. Порядок применения этой льготы в НК РФ четко не прописан, что вызывало постоянные споры между налогоплательщиками и налоговиками. В решении ВАС РФ от 08.10.2003 № 7307/03 предложено использовать один алгоритм расчета, а в постановлении Президиума ВАС РФ от 20.01.2004 № 11420/03, рассматривающем конкретный налоговый спор, - прямо противоположный. В более позднем своем решении от 28.05.2004 № 4091/04 ВАС РФ снова подтвердил правомерность первоначально установленного им самим алгоритма расчета рассматриваемой льготы.

В ряде случаев сложившаяся практика налоговых решений по конкретным спорным вопросам, выработанная ВАС РФ и Верховным Судом Российской Федерации, пересматривалась после анализа этих вопросов Конституционным Судом Российской Федерации (например, постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 19.06.2003 № 11-П "По делу о проверке конституционности положений федерального законодательства и законодательства субъектов Российской Федерации, регулирующего налогообложение субъектов малого предпринимательства - индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, в связи с жалобами ряда граждан"). В настоящее время не ясно, как отразится на арбитражной практике довольно спорное определение Конституционного Суда Российской Федерации от 08.04.2004 № 169-О, касающееся налогообложения заемных (кредитных) средств.

Возможность получения налогоплательщиком информации о том, как налоговые органы расценят те или иные его легитимные действия, направленные на уменьшение налоговых обязательств, имела бы чрезвычайно важное значение при принятии решения по вопросам налогового планирования. Подобная возможность может быть реализована посредством введения в законодательство института "предварительного решения".

Практика так называемого фискального рескрипта ("rescript fiscal") в той или иной мере существует в большинстве западных стран. Суть его заключается в том, что, высказав свое мнение в отношении налоговых последствий определенной сделки, налоговая администрация в дальнейшем является "связанной" данной своей позицией.

Положения подпункта 2 п. 1 ст. 21 и ст. 111 НК РФ можно признать лишь слабыми подобиями действенного механизма предварительного налогового решения. Налогоплательщики имеют право получать от налоговых органов и других уполномоченных государственных органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах. Статья же 111 НК РФ указывает на то, что выполнение налогоплательщиком либо налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных налоговым органом или другим уполномоченным государственным органом либо их должностными лицами в пределах их компетенции, является обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения. При наличии таких обстоятельств лицо не подлежит ответственности за совершение налогового правонарушения.

Однако НК РФ не запрещает налоговым органам менять свою уже однажды высказанную позицию. Поэтому, если действия налогоплательщика в рамках полученных от налоговых органов первоначальных разъяснений будут противоречить разъяснениям налоговых органов, выпущенным позднее, и суд признает соответствующим действительному смыслу закона

именно второе толкование, действия налогоплательщика в соответствии с первыми полученными разъяснениями снимают с него вину за допущенное налоговое правонарушение. На налогоплательщика не будут наложены штрафные санкции. Однако данное обстоятельство не освобождает налогоплательщика от уплаты как сумм налогов, дополнительно начисленных в такой ситуации, так и сумм пеней за их несвоевременную уплату. Налоговое законодательство рассматривает пени не как один из видов штрафных санкций, а как компенсационную меру, направленную на восполнение потерь бюджета из-за несвоевременной уплаты налога.

Говоря об опасностях, подстерегающих налогоплательщиков при планировании налоговых платежей, следует отметить, что стремление к их минимизации может привести к существенному снижению уровня правовой защищенности налогоплательщика как субъекта предпринимательской деятельности в его отношениях с контрагентами или работниками. В частности, использование тех или иных форм гражданско-правовых договоров, дающих налогоплательщику максимальные налоговые выгоды, может привести к потере им ряда гарантий в области частного права, например, лишить его права в законном порядке приостанавливать определенные отношения с контрагентами, взыскивать убытки или каким-то иным способом защищать свои права и т.д.

Выводы.

ООО «ВиВ», как и любое юридическое лицо, имеет право на обладание коммерческой тайной при минимизации налогообложения.

Минимизируя налогообложения ООО «ВиВ» опирается на законодательство РФ.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проблема оптимизации налогообложения - сравнительно новая. Налоговые схемы оптимизации стали появляться по мере усложнения государственной системы сбора налогов. На современном этапе данная проблема возникла и в России. Как и в других странах с развитой рыночной экономикой, уклонение от налогов в России всегда было уголовным преступлением.

Мировая практика выработала и другое понятие - избежание налогов, которое на сегодняшний день официально в Российской Федерации не применяется. Под ним понимается использование в рамках закона схем с единственной целью минимизации налогов.

Однако и в российском законодательстве существуют способы налогового планирования, но они пока не признаны таковыми. Необходимо законодательно закрепить само понятие налогового планирования, которое включает в себя право выбора вида предпринимательской деятельности, организационно-правовой формы ее осуществления, вида юридического лица, режима налогообложения в установленных законом случаях, амортизационной и учетной политики и др.

Признание понятия "налоговое планирование" на законодательном уровне должно способствовать повышению правовой культуры налогоплательщиков, исключению из практического применения системы двойных стандартов, развитию открытых и честных отношений между бизнес сообществом и властью.

Оптимизации налогообложения предстоит трансформироваться из элитарного, непонятного, не всем доступного в силу его дороговизны, а потому окутанного разными домыслами, инструмента минимизации налогов в цивилизованный, открытый способ ведения бизнеса.

Нужно раскрыть сущность этого понятия в законе, не давая налоговым органам права устанавливать методы и принципы практического осуществления планирования, как это имеет место в Швейцарии, Люксембурге, Австрии, Голландии и других странах, где заключаются соглашения с налоговыми службами, например, о пониженной налоговой ставке. Представляется целесообразным рассмотреть правовые основы применения нескольких традиционных способов налогового планирования.

Налоговое планирование основывается исключительно на легитимной основе, в то время как уклонение от уплаты налогов осуществляется посредством совершения налогоплательщиком налоговых правонарушений или налоговых преступлений, то есть посредством нарушения норм налогового или уголовного законодательства. Уклонение от уплаты налогов достаточно часто реализуется в виде уклонения от постановки на налоговый учет, сокрытия объектов налогообложения, непредставления или несвоевременного представления налоговых документов, а также в виде неуплаты налогов, незаконного использования налоговых льгот и т.д.

При уклонении от уплаты налогов действия налогоплательщика всегда носят противоправный характер, и за их совершение законодательством предусмотрены различные виды ответственности: гражданско-правовая, административная, финансовая и уголовная. В зависимости от характера действий, совершаемых при уклонении от налогообложения, и тяжести последствий таких действий они могут быть условно подразделены на две категории:

- 1) некриминальное уклонение от уплаты налогов. Действия, совершаемые налогоплательщиком, нарушают налоговое законодательство, но не образуют состава налогового преступления, что делает невозможным применение к такому налогоплательщику мер уголовной ответственности;
- 2) криминальное уклонение от уплаты налогов. Действия, совершаемые налогоплательщиком, не только нарушают налоговое законодательство, но и



приводят к образованию состава налогового преступления, что влечет применение мер уголовной ответственности.

Однако, следует отметить, что не всегда граница между налоговым планированием и уклонением от уплаты налогов бывает так ясна и очевидна. В этом и скрывается одна из опасностей, подстерегающих налогоплательщиков, которые используют методы налогового планирования для снижения налоговых платежей самостоятельно, не имея должного опыта и квалификации в этой области.

Роль различных групп налоговых издержек зависит от специфики производства, отрасли деятельности и других факторов, но общая картина их структуры характерна для большинства из них. Опережающий рост выручки с продаж, прибыли и финансовых ресурсов по сравнению с ростом налоговых издержек способствовал снижению налоговой нагрузки на валовую прибыль, финансовые ресурсы и реализацию как по обобщающим, так и по частным показателям.

Методика расчета налогового планирования имеет следующие преимущества:

- оценка уровня налогового бремени более объективна в результате включения сумм налогов, относимых на себестоимость продукции и уплачиваемых из прибыли организации;
- выведенная формула определения налоговой нагрузки позволяет более точно рассчитать сумму налоговых платежей, подлежащих уплате, и значительно снизить погрешность расчетов.

Для организации важное значение имеет наличие реальных финансовых ресурсов, имеющихся в его распоряжении. Следует учитывать тот факт, что сумма выручки рассчитывается по методу начисления, в результате добавленная стоимость определяется исходя из объема отгруженной продукции. Но при этом образовавшаяся дебиторская задолженность хозяйствующего субъекта может иметь длительные сроки погашения. Таким образом, денежные средства, полученные реально от

реализации продукции в текущем периоде, как правило, значительно меньше той суммы, которую организация должна получить, если бы ее дебиторы своевременно оплатили поставки продукции. В целях компенсации недополученных денежных средств организации вынуждены привлекать заемные средства в виде кредитов банков или накапливать кредиторскую задолженность.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая) №146-ФЗ от 9.07.1998 г. (ред. от 26.11.2009, с изм. от 17.03.2009). // СПС КонсультантПлюс.
2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) №117-ФЗ от 5.08.2000 г. (ред. от 28.04.2009). // СПС КонсультантПлюс.
3. Федеральный закон РФ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» от 14.06.1995 г. №88-ФЗ. (ред. от 02.02.2007). // СПС КонсультантПлюс.
4. Федеральный закон «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» 24 июля 2008 года №209-ФЗ. // СПС КонсультантПлюс.
5. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ от 21.11.1996 г. // СПС КонсультантПлюс.
6. Постановление Правительства РФ от 29 декабря 1994 г. N 1434 "О сети региональных агентств поддержки малого бизнеса"
7. Акулинин Д.Ю. Правовые аспекты налогового планирования// Налоговый вестник. – 2010. № 15.
8. Аракелова М.В. «Двойная ответственность» налогового агента в случае неперечисления в бюджет налога на доходы физических лиц // Аудиторские ведомости. – 2009. - №1.
9. Белозеров А.В., Пастухов И.Н. Применение профессиональных налоговых вычетов при исчислении налога на доходы физических лиц // Законодательство. – 2009. - №9.
10. Борзунова О.А., Васецкий Н.А., Краснов Ю.К. Налоговое право. Особенная часть (Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации). - Система ГАРАНТ, 2009.
11. Бурцев А.В. Соответствует ли Конституции РФ ограничение права на имущественный налоговый вычет? // Налоговед. – 2009. - №6.

12. Вайгачева А. Выплаты по гражданско-правовым договорам // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2009. - №24.
13. Васильева М. Г., Гиндзбург Л. М. Налог на доходы юридических лиц. – М.: Рутекс, 2009.
14. Воронин И.И. О предоставлении социальных и имущественных налоговых вычетов // Налоговый вестник. – 2009. - №8.
15. Воронин И.И. Правомерен ли налог с предполагаемой материальной выгоды? // Российская юстиция. – 2009. - №2.
16. Ибадова Л.Т. Финансирование и кредитование малого бизнеса в России: правовые аспекты - "Волтерс Клувер", 2010 г.
17. Григорьева И.А. Социальный налоговый вычет в связи с оплатой медицинской помощи по добровольному медицинскому страхованию // Законодательство. – 2009. - №4.
18. Еремина С.А. Осуществление контрольной работы. Проведение камеральных и выездных налоговых проверок уплаты налога на доходы физических лиц и методы их реализации // Налоговый вестник. – 2009. - №9.
19. Жуков А.Н. Новые условия предоставления стандартных налоговых вычетов // Консультант бухгалтера. – 2009. - №4.
20. Изменения налогового законодательства, вступившие в силу с 1 января 2009 г. Правовой аспект // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2009. - №6.
21. Большие проблемы критериев для малого бизнеса (А.А. Куликов, "БУХ.1С", N 12, декабрь 2009 г.)
22. Малый бизнес и прогнозирование финансовых результатов (А.И. Самылин, "Экономический анализ. Теория и практика", N 22, ноябрь 2009 г.)
23. Колоскова Н.И. Стандартные налоговые вычеты в 2009 году // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. – 2009. - №11.

24. Котова Е.В. Проблемы формирования предпринимателями профессиональных вычетов по НДФЛ // Предприниматель без образования юридического лица. ПБОЮЛ. – 2009. - №2.
25. Краснов М.В. Правовое регулирование налоговых вычетов // Право и экономика. – 2009. - №2.
26. Красноперова О.А. Налоговые освобождения для физических лиц. - "ГроссМедиа", 2009.
27. Кузнецова Е.Е. Спорные вопросы регулирования предмета (объекта) и базы подоходного налога с физических лиц // Журнал российского права. – 2010. - №8.
28. Левадная Т.Ю. Порядок возврата налога на доходы физических лиц в связи с предоставлением налогоплательщику налоговых вычетов // Налоговый вестник. – 2009. - №11.
29. Левадная Т.Ю. Профессиональные налоговые вычеты, предоставляемые индивидуальным предпринимателям // Налоговый вестник. – 2009. - №8.
30. Лермонтов Ю.М. Вопросы определения статуса налогового агента по НДФЛ // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2009. - №7.
31. Лермонтов Ю.М. Комментарий к Главе 23 Налогового Кодекса Российской Федерации "Налог на доходы физических лиц". - Система ГАРАНТ, 2009.
32. Лермонтов Ю. Определение статуса плательщика НДФЛ // Финансовая газета. – 2009. - №34.
33. Музыченко А. Конституционный Суд РФ о налогообложении материальной выгоды // ФПА АКДИ "Экономика и жизнь". – 2010. - №12.
34. Налоговый практикум: Система налогов и сборов РФ (под ред. проф., д.ю.н. А.Н. Козырина). - Система ГАРАНТ, 2009.

35. Обзор практики арбитражных судов по "зарплатным налогам" // Бухгалтерское приложение к газете "Экономика и жизнь". – 2009. - №48.
36. Панина Л. Ответственность за неуплату подоходного налога // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2011. - №29.
37. Петров В. Российский НДФЛ для иностранных работников // Консультант. – 2009. - №3.
38. Подпорин Ю. НДФЛ: способы решения проблемных вопросов // Бухгалтерское приложение к газете "Экономика и жизнь". – 2009. - №46.
39. Смирнова Е.Е. Имущественные налоговые вычеты по налогу на доходы физических лиц // Налоговый вестник. – 2009. - №8.
40. Смирнова Е. Имущественный налоговый вычет при приобретении или продаже жилья // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2009. №1.
41. Сокол М.П., Волошина А.Н. Налог на доходы физических лиц. Права, обязанности и ответственность налогоплательщика и налогового агента // Налоговый вестник. – 2009. - №2.
42. Сокол М.П., Волошина А.Н. Налог на доходы физических лиц: налоговые вычеты // Налоговый вестник. – 2011. - №12.
43. Сокол М.П., Волошина А.Н. Налог на доходы физических лиц: статус налогоплательщика, определение налоговой базы // Налоговый вестник. – 2010. - №5.
44. Сокол М.П. О противоречиях, неясностях и казусах, законодательно закрепленных в главе 23 НК РФ // Налоговый вестник. – 2009. - №1.
45. Сокол М.П. Подоходное налогообложение физических лиц в свете современной налоговой политики и мировой практики применения налога на доходы физических лиц // Налоговый вестник. – 2009. - №1.

46. Толкушкин А.В. Комментарий к главе 23 Налогового Кодекса Российской Федерации "Налог на доходы юридических лиц" - М.: Экономист, 2009.
47. Чибисова А.В. О налоге на доходы юридических лиц // Налоговый вестник. – 2009. - №6.
48. Шлимер Л.В. Жалобы налогоплательщиков: ситуации и решения // Российский налоговый курьер. – 2009. - №3.
49. Щербакова М.Н. Ответственность за нарушения уплаты обязательных платежей, начисленных с фонда заработной платы // Консультант бухгалтера. – 2009. - №9.