

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Тольяттинский государственный университет»

Институт финансов, экономики и управления
(наименование института полностью)

Департамент бакалавриата (экономических и управленческих программ)
(наименование)

38.03.01 Экономика
(код и наименование направления подготовки, специальности)

Финансы и кредит
(направленность (профиль)/специализация)

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
(БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА)**

на тему Налоговая нагрузка организации и методы ее оптимизации

Студент

Е.В. Александрова
(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

Руководитель

канд. экон. наук, А.Ю. Смагина
(ученая степень, звание, И.О. Фамилия)

Тольятти 2020

Аннотация

Бакалаврскую работу выполнила студент: Е.В. Александрова.

Тема работы: «Налоговая нагрузка организации и методы ее оптимизации».

Научный руководитель: кандидат экономических наук, А.Ю. Смагина.

Цель бакалаврской работы – исследовать сущность налоговой нагрузки, методики ее расчета и оценки, а также применить на практике особенности данных методик для исчисления налоговой нагрузки конкретного экономического субъекта и выработки рекомендации по ее оптимизации. Основные задачи исследования: систематизировать методики исчисления налоговой нагрузки предприятий, выявить методы ее оптимизации; определить налоговую нагрузку ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» и оценить ее; выработать рекомендации, направленные на оптимизацию налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» и оценить эффективность их применения.

Объектом исследования выступает ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ». Предметом исследования являются экономические отношения, возникающие между субъектами хозяйствования и государством по поводу исчисления и уплаты налогов, а также оптимизации налоговой нагрузки. Методы исследования: анализ, дедукция, индукция, сравнение, систематизация, обобщения, горизонтальный, вертикальный, коэффициентный анализ.

Практическая значимость работы заключается в том, что материалы подразделов 2.3, 3.1 и 3.2 могут быть использованы для оптимизации налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ».

Работа состоит из введения, 3-х разделов, заключения, списка используемых источников и приложений. Общий объем работы, без приложений 53 страницы машинописного текста, в том числе таблиц - 7, рисунков - 2.

Abstract

The graduation work was completed by a student E.V. Alexandrova.

The title of the graduation work is « The tax burden of the organization and methods for its optimization».

Scientific supervisor is candidate of economic sciences, A.Y. Smagina.

The purpose of the graduation work is to investigate the nature of the tax burden, the methods of its calculation and assessment, as well as to put into practice the features of these methods to calculate the tax burden of a particular economic entity and make recommendations for its optimization. The main objectives of the study: to systematize the methods of calculating the tax burden of enterprises, to identify methods for its optimization; determine the tax burden of EFEL-TORG LLC and evaluate it; to develop recommendations aimed at optimizing the tax burden of EFEL-TORG LLC and evaluate the effectiveness of their application.

The object of the research is EFEL-TORG LLC. The subject of the research is the economic relations that arise between business entities and the state regarding the calculation and payment of taxes, as well as the optimization of the tax burden. Research methods: analysis, deduction, induction, comparison, systematization, generalizations, horizontal, vertical, coefficient analysis.

The practical significance of the work lies in the fact that the materials of subsections 2.3, 3.1 and 3.2 can be used to optimize the tax burden of EFEL-TORG LLC.

The work consists of introduction, three sections, conclusion, list of used sources and applications. The total amount of work, without attachments 53 pages of typewritten text, including tables - 7, figures - 2.

Содержание

Введение.....	5
1 Теоретические аспекты исчисления и оценки налоговой нагрузки коммерческих организаций.....	7
1.1 Нормативно-правовое регулирование исчисления и уплаты налогов в РФ.....	7
1.2 Экономическая сущность и подходы к определению налоговой нагрузки коммерческих организаций.....	14
1.3 Методы оптимизации налоговой нагрузки коммерческих организаций	21
2 Практические особенности расчета и оценки налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ»	25
2.1 Техничко-экономическая характеристика ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ»	25
2.2 Особенности налогообложения ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ».....	30
2.3 Расчет налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ»	34
3 Мероприятия, направленные на оптимизацию налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» и оценка их эффективности.....	40
3.1 Рекомендации по оптимизации налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ- ТОРГ»	40
3.2 Оценка экономической эффективности мероприятий по оптимизации налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ»	44
Заключение	48
Список используемых источников.....	51
Приложение А Бухгалтерский баланс на 31.12.2018	54
Приложение Б Отчет о финансовых результатах на 31.12.2018 г.	56
Приложение В Отчет о финансовых результатах на 31.12.2017 г.	57

Введение

Налоговая нагрузка представляет собой важную экономическую категорию как с точки зрения государства, так и с точки зрения экономических субъектов. Установление оптимального уровня налоговой нагрузки позволяет обеспечить пополняемость бюджета государства налоговыми платежами, стабильное развитие экономики, доходность и рентабельность бизнеса. В тоже время, для соблюдения такой оптимальной величины налоговой нагрузки должны быть созданы и применяться многочисленные инструменты налогового администрирования и поддержки бизнеса. Для экономического субъекта налоговая нагрузка представляет интерес с точки зрения управления оттоком денежных средств. Любой экономический субъект стремится к максимизации прибыли, а, значит, и оптимизации налоговой нагрузки. В соблюдении интересов государства и экономических субъектов заключается актуальность рассматриваемой проблемы.

Цель бакалаврской работы – исследовать сущность налоговой нагрузки, методики ее расчета и оценки, а также применить на практике особенности данных методик для исчисления налоговой нагрузки конкретного экономического субъекта и выработки рекомендации по ее оптимизации.

Для достижения поставленной цели определены следующие задачи:

- проанализировать нормативно-правовые акты и научную литературу, выбрать и систематизировать методики исчисления налоговой нагрузки предприятий, которые используются в России;
- выявить и систематизировать методы оптимизации налоговой нагрузки предприятий, соответствующие действующему налоговому законодательству;
- осуществить технико-экономическую характеристику деятельности ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» за 2016-2018 гг.;

- определить налоговую нагрузку ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» по выбранным в ходе исследования методикам, сопоставить ее с рекомендуемыми значениями и оценить;
- выработать рекомендации, направленные на оптимизацию налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» и оценить эффективность их применения.

Объектом исследования выступает ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ». Предметом исследования являются экономические отношения, возникающие между субъектами хозяйствования и государством по поводу исчисления и уплаты налогов, а также оптимизации налоговой нагрузки. Методы исследования: анализ, дедукция, индукция, сравнение, систематизация, обобщения, горизонтальный, вертикальный, коэффициентный анализ. К ученым, рассматривавшим проблему налоговой нагрузки и ее оптимизации, относятся: А.В. Брызгалин, И.В. Горский, М.Н. Крейнина, Ю.А. Лукаш, И.А. Майбуров, В.Г. Пансков и другие. Источником исследования являются данные периодической печати и Интернет-ресурсов, официальные статистические данные и информации, публикуемая Федеральной налоговой службой РФ в открытом доступе, а также бухгалтерская отчетность объекта исследования.

Работа структурно состоит из введения, трех разделов, заключения, списка используемых источников и приложений.

1 Теоретические аспекты исчисления и оценки налоговой нагрузки коммерческих организаций

1.1 Нормативно-правовое регулирование исчисления и уплаты налогов в РФ

В Российской Федерации, как в других государствах, налоги выступают одной из важнейших составляющих бюджета страны. От момента взимания налогов до распределения полученных средств из бюджета, налоги выполняют несколько функций:

- Фискальная – самая основная функция налогов, которая выражается в виде аккумулирования денежных средств населения и предприятий, их изъятия для содержания государства и выполнения им своего функционала.
- Распределительная – реализуется в направлениях использования государством полученных от населения средств. Направления использования доходов государства могут быть различны, например, на развитие социальной сферы, медицины и т.д.
- Регулирующая – осуществляется путем использования различных налоговых ставок и применения налоговых льгот для разных категорий населения и бизнеса, что позволяет оказывать помощь и стимулирование предпринимателям, занятым в определенных видах деятельности или физическим лицам, которые относятся к социально неблагополучным категориям населения или требуют особых мер поддержки.
- Стимулирующая – является продолжением реализации предыдущей функции и позволяет путем применения механизмов, предусмотренных налоговым законодательством, обеспечить необходимые экономические показатели деятельности предприятий в ходе поддержки и развития бизнеса.

Учеными выделяется и ряд других функций, однако перечисленные четыре функции наиболее полно характеризуют роль налогов в любом государстве.

Далее необходимо рассмотреть понятие налогов и определить систему нормативно-правового регулирования порядка их исчисления, взимания, уплаты и предоставления отчетности по ним.

Основным нормативным правовым актом, регулирующим налогообложение в России, является Налоговый Кодекс РФ, который состоит из двух частей [1]. В первой отражены базовые аспекты, касающиеся элементов налогообложения, налогового контроля, а во второй- характеристика каждого налога или налогового режима.

В первой части Налогового кодекса РФ (НК РФ) установлены основные начала налогового законодательства. Так, согласно статье 3 НК РФ:

- 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 различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.
- 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 Российской Федерации и, в

частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

– При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы, страховые взносы), когда и в каком порядке он должен платить.

– Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) [1].

Указанные начала позволяют обеспечить выполнение всех функций налогов на территории Российской Федерации.

Законодательство о налогах и сборах состоит из Налогового кодекса РФ, принятых в соответствии с ним федеральных законов, законов субъектов РФ, а также нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах.

Также в систему нормативно-правового регулирования налогообложения включаются приказы Минфина РФ в отношении регулирования и разъяснения отдельных ситуаций, связанных с исчислением и уплатой налогов и сборов. Кроме того, для налогоплательщиков издаются письма и разъяснения Федеральной налоговой службы РФ (ФНС РФ), которые, зачастую помогают правильно истолковать нормы налогового законодательства. В статье 4 части 1 Налогового кодекса РФ указано, что Правительство Российской Федерации, федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере

налогов и сборов и в области таможенного дела, органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, исполнительные органы местного самоуправления в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях в пределах своей компетенции издают нормативные правовые акты, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах [1].

Обратимся к определению налогов. Законодательно установлено, что под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства или муниципальных образований [1]. Исходя из этого определения можно заключить, то главный признак налога-обязательность и безвозмездность. Иными словами, граждане и юридические лица-плательщики налогов ничего не получают взамен от государства при исполнении своих обязанностей. Это отличает налог от сбора.

Налоги и сборы в системе российского законодательства делятся на три категории по уровню бюджетов, куда они зачисляются:

- федеральные: налог на добавленную стоимость; акцизы; налог на доходы физических лиц; налог на прибыль организаций; налог на добычу полезных ископаемых; водный налог; сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов; государственная пошлина; налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья.
- региональные: налог на игорный бизнес, транспортный налог, налог на имущество организаций.
- местные: земельный налог, налог на имущество физических лиц, торговый сбор.

Отдельно в Налоговом кодекса РФ устанавливаются специальные налоговые режимы:

- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- упрощенная система налогообложения;
- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
- система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;
- патентная система налогообложения;
- налог на профессиональный доход (в порядке эксперимента) [1].

Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

Региональными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации. Региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов Российской Федерации в соответствии с НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах [1].

Местными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и сборах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований. Такие налоги и сборы вводятся в действие и прекращают действовать на территориях муниципальных образований в соответствии с настоящим Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и сборах.

При этом, важно отметить, что Федеральные, региональные и местные налоги и сборы отменяются только Налоговым Кодексом РФ, а налоги, которые не поименованы в нем, вообще не могут устанавливаться на территории РФ.

Для каждого из налогов установлены во второй части НК РФ элементы налогообложения. Это обязательные составляющие налога, которые устанавливаются Налоговым кодексом или законами субъектов РФ или актами органов местного самоуправления – в зависимости от того, к какому уровню поступления относится тот или иной налог. Отсутствие хотя бы одного элемента в законодательстве не допустимо.

К основным элементам налогообложения относятся:

- Налогоплательщики – организации и физические лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги, сборы.
- Налоговые агенты – лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации
- Объекта налогообложения – реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, который установлен во второй части НК РФ.
- Налоговая база – стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения.
- Налоговая ставка – величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.
- Порядок исчисления налога. Как правило, налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. Это правило, в основном, относится к предпринимателям, тогда как физические лица не исчисляют налог, а

получают уведомления из Федеральной налоговой службы, в которых уже произведен расчет. Однако, если Федеральная налоговая служба не была уведомлена об объекте налогообложения, например, при возникновении дохода физического лица, который облагается налогом на доходы физических лиц (НДФЛ), то налогоплательщик обязан заявить о таком объекте, задекларировать его и уплатить налог.

– Налоговый период - календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов с учетом особенностей, установленных настоящей статьей.

– Срок уплаты налога - устанавливаются применительно к каждому налогу, сбору. При уплате налога, сбора, страховых взносов с нарушением срока уплаты налогоплательщик уплачивает пени в порядке и на условиях, предусмотренных НК РФ. Сроки уплаты налогов, сборов, страховых взносов определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено.

– Порядок уплаты налога – предусматривается разовая уплата всей суммы налога, которая уплачивается (перечисляется) налогоплательщиком или налоговым агентом в установленные сроки или уплата в течение налогового периода предварительных платежей по налогу - авансовых платежей. Обязанность по уплате авансовых платежей признается исполненной в порядке, аналогичном для уплаты налога [1].

Нарушение порядка исчисления или уплаты авансовых платежей не может рассматриваться в качестве основания для привлечения лица к

ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, например, штраф за просрочку платежа или принудительное списание задолженности с расчетного счета организации.

К необязательным элементам налогообложения относится налоговая льгота – предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. Налогоплательщик, если он имеет право на льготу, он не обязан ее использовать.

1.2 Экономическая сущность и подходы к определению налоговой нагрузки коммерческих организаций

Налоговая нагрузка в широком представлении как экономическая категория представляет собой величину налогового бремени на конкретный экономический субъект. Установить точное определение не представляется возможным, так как оно зависит от той методики расчета налоговой нагрузки, которая предлагается различными авторами. В расчет могут включаться исчисленные налоги или уплаченные, могут также включаться налоговые санкции, пени. Исчисление может происходить в сравнении с выручкой от основного вида деятельности, а может быть в сравнении с общим доходом предприятия или с иной базой сравнения.

Рассмотрим, какие определения налоговой нагрузки существуют в настоящее время. Первая группа ученых исследует налоговую нагрузку как долю доходов, которая изымается в пользу государства посредством налоговых платежей. Ее количественная характеристика представляет собой усредненное значение нагрузки большого числа предприятий, а значит, не позволяет получить полной информационной картины состояния налоговой системы и ее влияния на деятельность экономического субъекта. К

приверженцам этой точки зрения относятся И.И. Бабленкова, А.В. Брызгалин, И.В. Горский, М.Н. Крейнина, Ю.А. Лукаш, И.А. Майбуров, Н.В. Миляков, В.Г. Пансков, О.Ф. Пасько, Б.А. Теслюк, В.Р. Юрченко.

И.А. Майбуров определяет налоговое бремя как «важнейший фискальный показатель налоговой системы страны, характеризующий совокупное воздействие налогов на ее экономику в целом, отдельный хозяйствующий субъект или иного плательщика, определяемый как доля их доходов, уплачиваемая государству в форме налогов и платежей налогового характера» [12].

Авторы, относящиеся ко второй группе, определяют налоговую нагрузку как комплексную характеристику влияния налогообложения на деятельность экономического субъекта. Они предлагают осуществлять ее оценку путем расчета не одного, а нескольких индивидуальных показателей. К этой группе экономистов относятся Е.В. Чипуренко, Б.М. Сабанти, О.Ю. Кудрина. Так, Е.В. Чипуренко отмечает, что «налоговая нагрузка — это обобщенная количественная и качественная характеристика влияния обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации на финансовое положение предприятий-налогоплательщиков» [24].

Третья группа ученых полагает, что исследовать налоговую нагрузку нельзя в отрыве от общей финансовой нагрузки. Так, А.Н. Цыгичко, указывает, что налоговая нагрузка — это «часть общей финансовой нагрузки, которая сдерживает развитие и расширение предприятий». По мнению А.Н. Цыгичко, налоговую нагрузку нужно исчислять в общей совокупности со ставкой по кредитам, инфляцией, тарифами естественных монополий и другими объективными условиями, в которых действует экономический субъект [23].

Последняя группа ученых налоговую нагрузку исследует в качестве одного из инструментов налогового менеджмента и налогового планирования. О.С. Салькова указывает, что «налоговая нагрузка является

инструментом контроля и планирования многих параметров финансово-хозяйственной деятельности» [21].

Перейдем к подходам к определению налоговой нагрузки в РФ. Они систематизированы в таблице 1.

Таблица 1 – Методики исчисления налоговой нагрузки

Автор методики	Порядок определения	Характеристика
ФНС РФ	Налоги уплаченные /Выручка без НДС · 100%	Налоговая нагрузка рассчитана как соотношение суммы уплаченных налогов по данным отчетности налоговых органов и оборота (выручки) организаций по данным Федеральной службы государственной статистики (Росстата). Важно, что в сумму налогов входит НДС/Л, но не включены страховые взносы.
Минфин РФ	Общая сумма налогов без НДС и НДС/Л/ (Выручка от продаж без НДС+ Внереализационные доходы)	В показатель включается выручка от прочей реализации, что позволяет определить долю налогов в выручке от реализации
А.В. Боброва	Сумма уплаченных налогов/ (Чистая прибыль+ Сумма уплаченных налогов)	Позволяет определить оптимальную величину налогового бремени для любой категории плательщиков в зависимости от гипотетической прибыли в условиях отсутствия налогового пространства. В сумму уплаченных налогов включается НДС/Л
М.Н. Крейнина	(Выручка от реализации – Расходы на производство реализованной продукции за вычетом косвенных налогов – Фактическая прибыль, оставшаяся у организации после уплаты налогов) / Фактическая прибыль, оставшаяся у организации после уплаты налогов	Позволяет проанализировать воздействие прямых налогов на финансовое состояние организации
М.И. Литвин	Сумма уплаченных налогов / Размер источника средств уплаты налогов	Позволяет учесть особенности деятельности конкретной организации

Продолжение таблицы 1

О.С. Салькова	Налоговые платежи / (Выручка – нетто от продаж + Прочие доходы – расходы организации кроме налогов) · 100%	В расчет налоговой нагрузки включены прямые налоги (федеральные, региональные, местные), предусмотренные налоговым законодательством. Страховые взносы во внебюджетные фонды также необходимо включать в эту формулу
---------------	--	--

Анализ существующих подходов к определению налоговой нагрузки позволил прийти к выводу о том, что эта категория является субъективной и рациональным представляется закрепление в Налоговом кодекса данного термина, его трактовки и модифицированного расчета. Такая модификация представляется необходимой ввиду отсутствия в текущей методике прозрачности, детализации, понятности и объективности.

Базой для сравнения предлагается выбрать прибыль до налогообложения, а не выручку от продаж, а в состав налогов включать, в том числе неналоговые, но обязательные для экономического субъекта и безвозмездные по характеру платежи (например, экологический сбор и страховые взносы).

Кроме того, необходимо исчислять налоговую нагрузку по каждому налогу или специальному налоговому режиму, а не только в общей совокупности. Такой расчет позволит определить, какой именно налог или сбор влияет на увеличение или уменьшение налоговой нагрузки предприятия в целом. Это обеспечит возможности выработки мероприятий по оптимизации налоговой нагрузки.

Важно отметить, что налоговая нагрузка исчисляется не только с целью планирования финансовых результатов организации, но и для целей самоконтроля, в качестве превентивной меры, позволяющей обеспечить налоговую безопасность и не допустить проведение выездной налоговой проверки.

В приказе Федеральной налоговой службы от 30 мая 2007 г. N ММ-3-06/333@ «Об утверждении концепции системы планирования выездных

налоговых проверок» налоговая нагрузка определена в качестве одного из элементов, на которые налоговая инспекция обращает внимание при планировании налоговых проверок [3]. Если уровень налоговой нагрузки организации будет меньше среднеотраслевого значения, то риск налоговой проверки, а значит, и штрафных санкций, увеличивается. Поэтому, наряду с выбранной методикой расчета налоговой нагрузки для управленческих целей, в организации необходимо исчислять налоговую нагрузку по методике ФНС РФ для целей самоконтроля.

Кроме того, в письме ФНС РФ от 25 июля 2017 г. N ЕД-4-15/14490@ «О работе комиссии по легализации налоговой базы и базы по страховым взносам» установлено, что предметом работы комиссии по легализации доходов являются вопросы правильности формирования налоговой базы и базы для исчисления страховых взносов, а также полноты уплаты налогоплательщиками (налоговыми агентами, плательщиками страховых взносов) НДФЛ и страховых взносов [4].

В рамках показателей отбора налогоплательщиков, чья деятельность подлежит рассмотрению на комиссии, установлено следующее. Отбору для рассмотрения на заседании комиссии подлежат, такие группы плательщиков, как:

- Налогоплательщики, имеющие низкую налоговую нагрузку по НДФЛ, уплачиваемому индивидуальными предпринимателями. При этом налоговая нагрузка по НДФЛ определяется как отношение суммы исчисленного налога на доходы физических лиц от предпринимательской деятельности к общей сумме доходов от ведения данной деятельности за соответствующий период.
- Налогоплательщики - налоговые агенты по налогу на доходы физических лиц (далее - НДФЛ): имеющие задолженность по перечислению НДФЛ; снизившие поступления НДФЛ относительно предыдущего отчетного (налогового) периода более чем на 10% [4].

При подготовке материалов для рассмотрения на заседаниях комиссии в отношении отобранных налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков страховых взносов проводится анализ показателей финансово-хозяйственной деятельности, а также мероприятия налогового контроля.

Анализ показателей финансово-хозяйственной деятельности включает в себя следующие этапы:

- расчет налоговой нагрузки налогоплательщика по налоговым периодам в зависимости от применяемой системы налогообложения;
- определение аналогичных налогоплательщиков, которые состоят на учете в налоговом органе;
- расчет их налоговой нагрузки, а в случае отсутствия информации подлежат исследованию среднеотраслевые значения налоговой нагрузки;
- определение аналогичного налогоплательщика с максимальной налоговой нагрузкой;
- анализ отклонения уровня налоговой нагрузки налогоплательщика от максимального значения [4].

Если в ходе анализа будет установлен низкий уровень налоговой нагрузки, то далее проводится анализ финансовых потоков налогоплательщика. В рамках этих мероприятий проводится анализ предварительно запрашиваемых в рамках статьи 86 Налогового кодекса Российской Федерации банковских выписок, составляется схема движения денежных средств, схема ведения бизнеса, а также проводится анализ сделок, в том числе с целью выявления отрицательного влияния на налоговую нагрузку налогоплательщика.

На следующем этапе осуществляется оценка соответствия показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика критериям оценки рисков в соответствии с Концепцией системы планирования выездных налоговых проверок.

В таблице 2 приведены формулы расчета налоговой нагрузки по отдельным видам налогов согласно письму ФНС РФ от 25 июля 2017 г. N ЕД-4-15/14490@ «О работе комиссии по легализации налоговой базы и базы по страховым взносам». Такой расчет позволяет более детально проанализировать налоговую нагрузку налогоплательщика в зависимости от режима налогообложения, который им применяется.

Таблица 2 - Расчет налоговой нагрузки налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков страховых взносов

Наименование показателя	Источник информации (расчет)
1. Сумма налога, исчисленная к уплате (по НДФЛ)	декларация по форме 3-НДФЛ стр. 040 раздела 1
2. Общая сумма дохода, подлежащая налогообложению (по НДФЛ)	декларация по форме 3-НДФЛ стр. 060 раздела 2
3. Сумма исчисленного налога (по УСН)	декларация по УСН стр. 133 п. 2.1.1, 2.1.2, стр. 273, 280 п. 2.2
4. Сумма полученных доходов (по УСН)	декларация по УСН стр. 113 п. 2.1.1, 2.1.2, стр. 213 п. 2.2
5. Сумма исчисленного налога (по ЕСХН)	декларация по ЕСХН стр. 050 раздела 2
6. Сумма полученных доходов (по ЕСХН)	декларация по ЕСХН стр. 010 раздела 2
7. Выручка	бухгалтерская отчетность стр. 2110
8. Сумма НДС к уплате в бюджет	декларация по НДС стр. 040 раздела 1
9. Сумма налога на прибыль, исчисленная к уплате	декларация по прибыли стр. 180 Листа 02
10. Налоговая нагрузка ИП на общей системе налогообложения, %	стр. 1 / стр. 2 * 100
11. Налоговая нагрузка организации (ИП) на УСН, %	стр. 3 / стр. 4 * 100
12. Налоговая нагрузка организации (ИП) на ЕСХН, %	стр. 5 / стр. 6 * 100

Продолжение таблицы 2

13. Налоговая нагрузка организации на общем режиме налогообложения, %	(стр. 8 + 9) / стр. 7 * 100
---	-----------------------------

В случае, если плательщик отчитывается по НДС, акцизам, водному налогу, платежами за пользование природными ресурсами, налогу на имущество, транспортному и земельному налогам, при расчете налоговой нагрузки учитываются начисления по данным налогам.

1.3 Методы оптимизации налоговой нагрузки коммерческих организаций

Под оптимизацией налоговой нагрузки понимается применение законных способов снижения налогового бремени на экономический субъект путем использования налоговых льгот, специальных налоговых режимов и прочих инструментов налоговой системы. Важным условием оптимизации является соблюдение баланса интересов государства и экономического субъекта, оценка и минимизация налоговых рисков.

ФНС РФ в настоящее время проводит регулярный мониторинг применяемых способов налоговой оптимизации и в письмах раскрывает подробную информацию о том, какие мероприятия по снижению налоговой нагрузки являются допустимыми, а какие лежат за пределами налогового законодательства или находятся в противоречии с ним.

В Письме ФНС РФ от 13 июля 2017 г. N ЕД-4-2/13650@ «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)» раскрываются варианты оптимизации налогообложения, соответствующие налоговому законодательству и не соответствующие. Проанализируем некоторые из них [4].

Так, например, в научной литературе часто одним из вариантов налоговой оптимизации является дробление коммерческой организации с целью перехода одной из образовавшихся организаций на специальный налоговый режим, следствием чего является сокращение налоговой нагрузки, в то время как на второй организации остается большая часть расходов, также для уменьшения налогооблагаемой баз, например, по налогу на прибыль. В Письме ФНС РФ от 13 июля 2017 г. N ЕД-4-2/13650@ «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)» установлено, что примером умышленности совершения налогового правонарушения, влекущей применение налоговой ответственности является совокупность действий налогоплательщика, направленных на построение искаженных, искусственных договорных отношений, имитация реальной экономической деятельности подставных лиц. Другими словами, рассматривается деятельность фирм-однодневок [4]. Так, схема уклонения от налогообложения, заключающаяся в искусственном «дроблении» бизнеса с целью сохранения или получения статуса плательщика налога по специальному налоговому режиму, может быть характеризована как имитация работы нескольких лиц, в то время в реальности все они действуют как одно лицо.

Кроме того, в письме ФНС РФ отмечает, что налогоплательщики редко применяют какую-либо из схем оптимизации налогообложения в чистом виде, чаще всего на практике встречается пересечение нескольких схем, что само по себе говорит о спланированных действиях налогоплательщика [4]. Примером таких смежных схем является создание разветвленной структуры бизнеса с привлечением аффилированных организаций, отношения с которыми реальный налогоплательщик оформляет агентскими договорами.

Однако существуют законные способы оптимизации налогообложения. К основным таким способам относится:

- Применение специальных налоговых режимов.
- Установление оптимальных методов, применимых к налоговому учету, в учетной политике для целей налогообложения.
- Использование налоговых льгот.
- Смена места регистрации коммерческой организации (смена региона или города – в зависимости от налоговых ставок по региональным и местным налогам).
- Отчуждение объекта налогообложения (например, отчуждение недвижимости и заключение договора аренды на его использование (в случае, когда сумма налога и затрат на содержание такого объекта превышает сумму арендных платежей)).
- Замена отношений – применяется для снижения налоговых последствий по конкретной сделке только в том случае, если она не будет квалифицирована как притворная.

Рациональность выражается в том, насколько оправданы действия по оптимизации налогообложения с точки зрения наличия возможности увеличения налогового риска, в том числе риска налоговых проверок и выявления нарушений налогового законодательства и, как следствие, возможного доначисления налогов, предъявления пени, штрафов и в итоге снижения финансового результата деятельности организации.

Другими словами, рациональность налоговой оптимизации предусматривает оценку ее последствий и расчет планируемой налоговой нагрузки после применения мер такой оптимизации, а также сопоставление планируемого уровня налоговой нагрузки со среднеотраслевым значением. Если планируемая налоговая нагрузка будет существенно ниже среднеотраслевых значений, значит увеличивается риск налоговых проверок, и у проверяющих органов могут возникнуть вопросы к коммерческой организации по поводу законности применения мер налоговой оптимизации. Готовность коммерческой организации предоставить достаточное обоснование планируемым мерам оптимизации налоговой нагрузки является

ключевым аспектом принятия решения об использовании таких мер. В том случае, если планируемый уровень налоговой нагрузки после применения мер ее оптимизации уменьшился, но стал не значительно ниже среднеотраслевых значений, рациональность планируемых мер считается обоснованной.

Эффективность мер оптимизации налоговой нагрузки означает сопоставление эффекта от их применения, то есть сопоставление значения сокращения оттока денежных средств в виде налоговых и аналогичных по характеру изъятий в бюджет и затрат на применение планируемых мер оптимизации. Затраты могут быть нулевыми, например, в случае, если предприятие подходит под критерии применения специального налогового режима.

Подача заявления в ФНС РФ о переходе на специальный налоговый режим и выбор объекта налогообложения, например, при применении упрощенной системы налогообложения (УСН), не требуют затрат, однако эффект от их применения может быть значительный в части сокращения налоговых платежей. и поиска подходящего варианта замены отношений по его использованию.

Таким образом, по результатам исследования в рамках данного раздела можно прийти к выводу о том, что если в результате планирования налоговой нагрузки будет выявлено, что разрабатываемые методы по ее оптимизации отвечают требованиям рациональности и эффективности, с учетом оценки налоговых последствий и налоговых рисков, использование таких методов позволит сократить налоговые платежи, тем самым, обеспечив усиление финансовой устойчивости организации и улучшение финансовых результатов ее деятельности.

2 Практические особенности расчета и оценки налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ»

2.1 Технико-экономическая характеристика ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ»

ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» зарегистрировано в Самарской области, г. Тольятти в 2005 году. Основным видом деятельности организации является предоставление в аренду собственной нежилой недвижимости. Юридический адрес организации совпадает с фактическим: 445037, Самарская область, город Тольятти, улица Фрунзе, 14 б. Здание, расположенное по этому адресу ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» сдает в аренду.

ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» неоднократно выступало истцом и ответчиков в суде по экономическим спорам по гражданским правоотношениям. В основном судебные тяжбы касались пересмотра кадастровой стоимости недвижимого имущества.

В организации действует линейная система управления, на рисунке 1 представлена организационная структура предприятия.

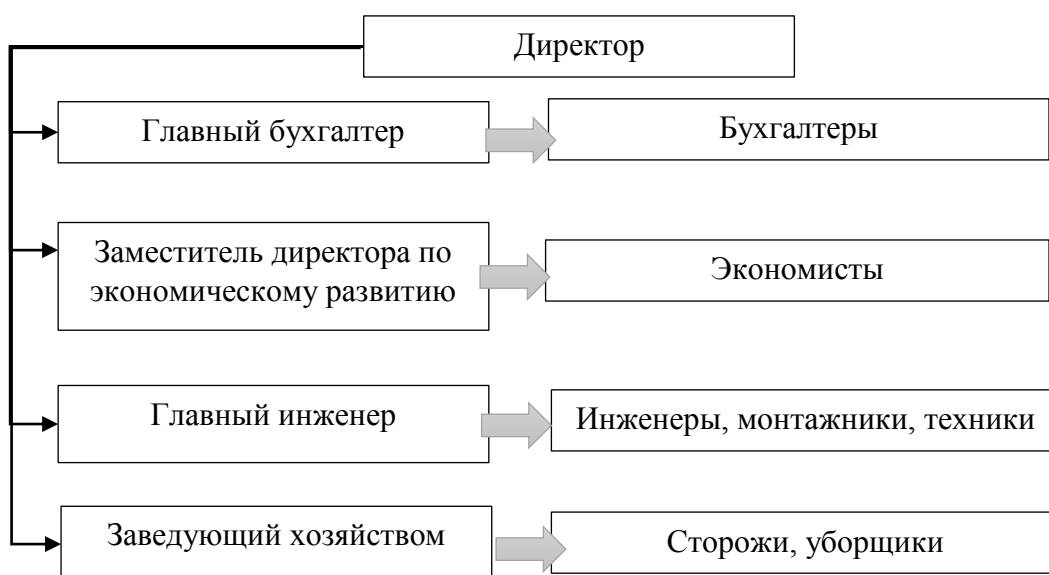


Рисунок 1 – Организационная структура ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ»

Единоличным исполнительным органом Общества является директор. Составлением отчетности и контролем за ведением финансового, налогового и статистического учета занимается главный бухгалтер. Бухгалтерская служба в ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» занимается ведением бухгалтерского (финансового), налогового и управленческого учета, своевременно отслеживает правильность и достоверность отражаемой в учете информации об имуществе, источниках его формирования, а также финансовых результатах деятельности организации с целью повышения эффективности принятия управленческих решений и недопущения снижения финансовых показателей деятельности организации.

ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» с 1 августа 2016 года включена в реестр организаций, относящихся к малому бизнесу, среднесписочная численность составляет 45 человек. Кроме основного вида деятельности по ОКВЭД 68.02 «Аренда и управление собственным или арендованным нежилым недвижимым имуществом», ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» может также осуществлять:

- Торговля розничная прочая в специализированных магазинах (ОКВЭД 47.78);
- Деятельность стоянок для транспортных средств (ОКВЭД 52.21.24);
- Деятельность по предоставлению прочих вспомогательных услуг для бизнеса, не включенная в другие группировки (ОКВЭД 82.99);
- Предоставление прочих персональных услуг, не включенных в другие группировки (ОКВЭД 96.09).

У ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» один учредитель, он обладает 100% долей в уставном капитале организации, который в 2019 году составляет 55 млн. руб. Предприятие являлось участником государственных закупок. Так, в 2016 года ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» исполнило государственную закупку, предметом которой была аренда нежилого помещения для АО «ГСК «Югория» на сумму 397 485 руб.

Анализ основных технико-экономических показателей деятельности ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ», позволяет выявить эффективность осуществления организационных и производственных процессов, а также оценить результат их влияния на деятельности предприятия. Рассмотрим технико-экономическую характеристику деятельности ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» за 2016-2018 гг., представленную в таблице 3 на основании информации бухгалтерской (финансовой) отчетности, содержащейся в приложениях А, Б, В.

Таблица 3 - Техничко-экономические показатели ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» за 2016-2018 гг.

Наименование	2016 г.	2017 г.	2018 г.	Абсолютное отклонение		Темп прироста, %	
				2017 к 2016 г.	2018 к 2017 г.	2017 к 2016 г.	2018 к 2017 г.
1	2	3	4	5	6	7	8
1.Выручка, тыс. руб.	54295	57379	59513	3084	2134	5,68	3,72
2.Среднесписочная численность рабочих, чел.	42	42	45	0	3	0,00	7,14
3.Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	161185	154414	147530	-6771	-6884	-4,20	-4,46
4.Фондоотдача, %	33,68	37,16	40,34	3,48	3,18	10,33	8,56
5.Себестоимость, тыс. руб.	28112	28589	28938	477	349	1,70	1,22
6.Прибыль от продаж, тыс. руб.	16289	18952	18214	2663	-738	16,35	-3,89
7.Прибыль (убыток) до налогообложения, тыс. руб.	16836	17919	18742	1083	823	6,43	4,59
8.Рентабельность продаж, %	0,30	0,33	0,31	0,03	-0,02	10,00	-6,06
9. Активы, тыс. руб.	161930	153598	146715	-8332	-6883	-5,15	-4,48
10. Чистая прибыль, тыс. руб.	13306	14259	15028	953	769	7,16	5,39
11.Рентабельность активов, %	8,22	9,28	10,24	1,06	0,96	12,90	10,34

Представленные в таблице 3 показатели позволяют сделать вывод о том, что результаты финансово-хозяйственной деятельности исследуемого предприятия с каждым годом улучшаются. Так, выручка от оказания услуг в 2018 году составила 59513 тыс. руб., что на 5 218 тыс. руб. больше, чем в 2016 году, и на 2134 тыс. руб. больше, чем в 2017 году, следовательно, наблюдается стабильный прирост выручки из-за увеличения стоимости аренды 1 кв. метра.

В отличие от темпа прироста выручки, себестоимость продаж увеличивается, но не так существенно, что наглядно представлено на рисунке 2.

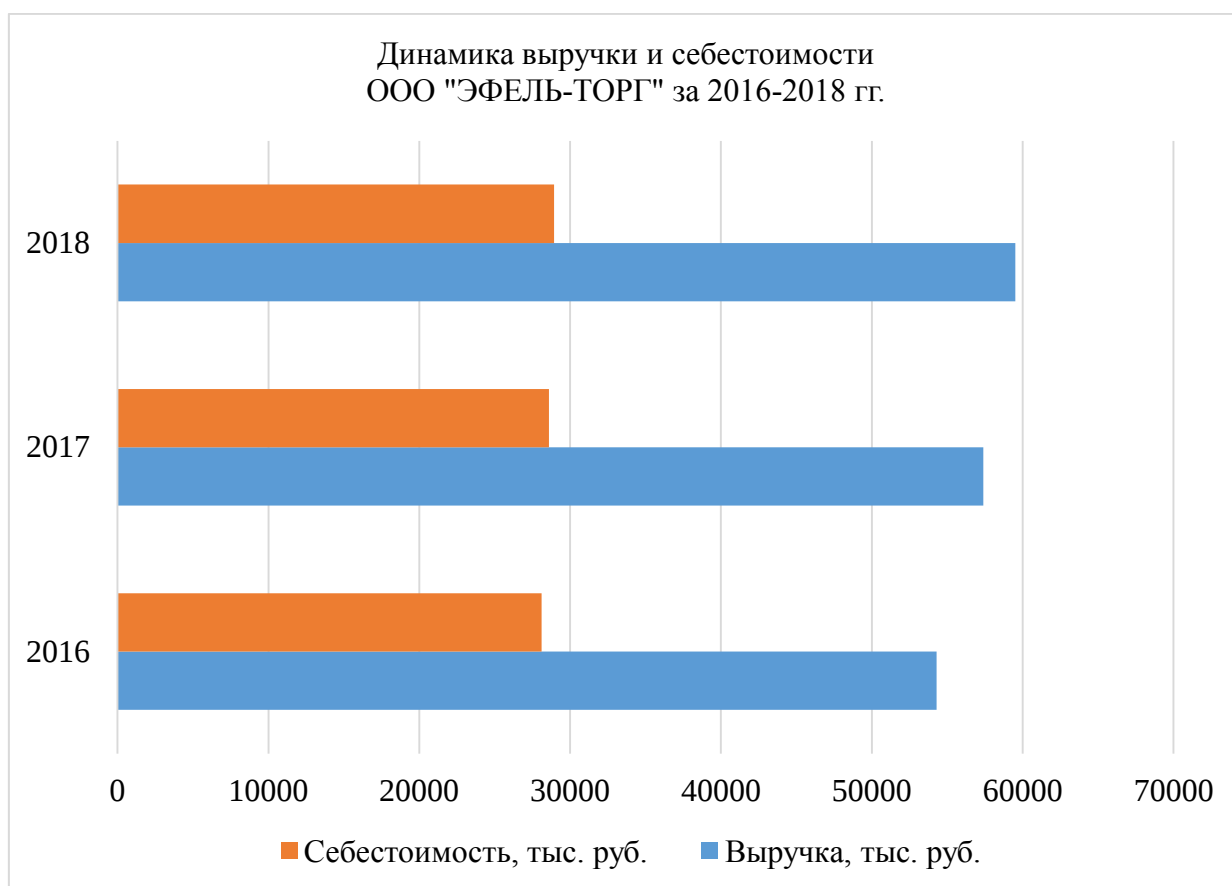


Рисунок 2 – Динамика выручки и себестоимости ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» за 2016-2018 гг.

Основываясь на анализе данных таблицы 3 и рисунка 2, если темп прироста выручки в 2018 году по отношению к 2017 году составлял 3,72 %, то темп прироста себестоимости за тот же период составляет всего 1,22%, что свидетельствует о качественной работе по управлению ресурсами предприятия. Эти обстоятельства позволяют получить прирост чистой прибыли на протяжении анализируемого периода на 1172 тыс. руб., что является значимым положительным показателем и характеризует работу ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» как стабильно эффективную с точки зрения наращивания положительных финансовых результатов от основного вида деятельности.

В анализируемом периоде выявлено, что уменьшается среднегодовая стоимость основных средств: это объяснимо постепенным уменьшением первоначальной стоимости объекта недвижимости, площади которого предоставляются в аренду, на суммы арендных отчислений. Так, стоимость основных средств в среднем за год сокращается на 4,3 %.

Кроме того, в ходе анализа выявлено, что несущественным образом сократилось значение рентабельности продаж в 2018 году по сравнению с предыдущим периодом – на 6%. Тем не менее, значение данного показателя в 2018 году превышает значение аналогичного показателя в 2016 году на 3%, что позволяет говорить о кратковременном снижении показателя в 2018 году. В то же время, увеличивается значение показателя рентабельности активов. В 2018 году он приобрел максимальное значение и достиг 10,24, что на 24,6 % больше, чем аналогичный показатель в 2016 году.

Сравнивая финансовые результаты деятельности ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» с рекомендованными значениями в соответствии с Концепцией планирования выездных налоговых проверок (приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@), предусматривающая новый подход к построению системы отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, следует отметить, что согласно Среднеотраслевым показателям, характеризующим финансово-хозяйственную деятельность

налогоплательщиков за 2018 год, для предприятий, деятельность которых связаны с операциями с недвижимым имуществом, минимальные значения показателей установлены следующие:

Рентабельность услуг 15,9, рентабельность активов 3,8.

При этом рентабельность проданных товаров, (продукции, работ, услуг) - соотношение между величиной сальдированного финансового результата (прибыль минус убыток) от продажи товаров (продукции, работ, услуг) и себестоимостью проданных товаров (продукции, работ, услуг) с учетом коммерческих и управленческих расходов. Рентабельность активов - соотношение сальдированного финансового результата (прибыль минус убыток) и стоимости активов организаций.

Значение рентабельности продаж ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» за 2018 год, рассчитанной по указанной методике, составляет 44,9 %. Следовательно, значения рентабельности от продаж, а также рентабельности активов за 2018 года существенно превышают рекомендуемые значения, что снижает риск выездной налоговой проверки.

2.2 Особенности налогообложения ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ»

Для исчисления налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» необходимо обладать информацией о суммах налогов, которые были уплачены в соответствии с данными, отраженных в налоговых декларациях за отчетный год. Рассмотрим особенности исчисления налогов в ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ».

Данная организация находится на основном режиме налогообложения и является плательщиком налога на прибыль, налога на добавленную стоимость, налога на имущество организаций, земельного налога, налога на доходы физических лиц.

Помимо этого, организация является плательщиком страховых взносов с доходов, которые начисляются сотрудникам ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ».

Рассмотрим порядок исчисления налогов и страховых взносов ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ». Формирование налоговой базы по налогу на прибыль организаций отражено в таблице 4.

Таблица 4 – Расчет налоговой базы по налогу на прибыль ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» за 2018 г.

Показатель	Сумма, тыс. руб.
Доходы от реализации	57854
Расходы, связанные с реализацией	39074
Прибыль от реализации	18780
Доходы внереализационные	59
Расходы внереализационные	269
Прибыль (убыток) от внереализационных операций	-210
Прибыль налогооблагаемая	18570

Исходя из таблицы 4, расчет налога на прибыль представляет собой умножение налогооблагаемой прибыли на ставку налога 20 %. В итоге сумма налога на прибыль, исчисленная за 2018 год и уплаченная ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» составила 3714 тыс. руб.

Ввиду того, что исследуемая организация находится на общем режиме налогообложения, она обязана уплачивать налог на добавленную стоимость. Согласно требованиям Налогового кодекса РФ, объектом налогообложения выступает реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации [1]. В случае с ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» объектом налогообложения выступают операции по оказанию услуг предоставления в аренду нежилых помещений.

Налоговая база по НДС определяется как выручка, получаемая от оказанных услуг. Сумма выручки ООО «ЭФЕЛЬ ТОРГ» за 2018 год без НДС составила 59513 тыс. руб. Сумма начисленного НДС «исходящего» составляет 11902,6 тыс. руб. Однако у организаций-плательщиков НДС есть право уменьшить сумму исчисленного НДС на сумму «входящего» НДС. Это

тот налог, который организация уплатила косвенно при приобретении товарно-материальных ценностей, заказе работ, услуг и других операций, облагаемых НДС.

В этом случае, если указанные операции были осуществлены в рамках деятельности, облагаемой НДС или материалы были использованы в производственном процессе деятельности, также облагаемой НДС, присутствуют счета-фактуры, в которых выделена сумма НДС, организация может уменьшить исчисленный НДС на сумму «входящего» налога.

За 2018 год ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» приобрела товарно-материальных ценностей, услуг и работ на сумму 20643,6 тыс. руб., в том числе НДС 3440,6 тыс. руб. Итого сумма исчисленного к уплате в бюджет НДС за 2018 год составила 8462 тыс. руб.

Перейдем к рассмотрению следующих налогов исследуемого предприятия. У ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» в собственности имеется здание, помещения в котором предоставляются в аренду, а также земельный участок. Поэтому организация обязана исчислять и платить налог на имущество организаций и земельный налог.

Налогооблагаемой базой по налогу на имущество организаций является кадастровая стоимость имущества. Это обусловлено тем, что данный объект относится к категории «административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них» и входит в перечень объектов недвижимого имущества Самарской области, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость. Административно-деловым центром признается отдельно стоящее нежилое здание (строение, сооружение), помещения в котором принадлежат одному или нескольким собственникам и которое отвечает хотя бы одному из следующих условий:

- здание (строение, сооружение) расположено на земельном участке, один из видов разрешенного использования которого предусматривает размещение офисных зданий делового, административного и коммерческого назначения;

- здание (строение, сооружение) предназначено для использования или фактически используется в целях делового, административного или коммерческого назначения.

Поэтому налоговая база в отношении таких объектов недвижимого имущества определяется как их кадастровая стоимость, внесенная в Единый государственный реестр недвижимости и подлежащая применению с 1 января года налогового периода. Для ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» налогооблагаемая база на 1 января 2018 года составляла 288177 тыс. руб. Законом Самарской области от 25 ноября 2003 года N 98-ГД «О налоге на имущество организаций на территории Самарской области» установлены следующие налоговые ставки в зависимости от налогового периода:

- 0,9 процента - в 2016 году;
- 1,2 процента - в 2017 году;
- 1,5 процента - в 2018 году;
- 1,8 процента - в 2019 году;
- 2,0 процента - в 2020 году и последующие годы.

В отношении налоговых обязательств ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» за 2018 год, сумма исчисленного налога на имущество организаций составила 4323 тыс. руб.

Налоговая база по земельному налогу также определяется как кадастровая стоимость участка на 1 января 2018 года, у ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» она составила 54 507 тыс. руб. При налоговой ставке 1,5 % сумма земельного налога к уплате за год составила 818 тыс. руб.

Ввиду того, что ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» имеет в штате 45 сотрудников, с выплат им удерживается НДФЛ в размере 13% и уплачиваются страховых взносы в размере 22% на обязательное пенсионное страхование, 5,1 % на обязательное медицинское страхование, 2,9 % на обязательное социальное страхование и 0,6% на обязательное социальное страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний.

Базой для исчисления НДФЛ и страховых взносов является начисляемы сотрудникам выплаты в виде заработной платы, премий, отпускных и других облагаемых НДФЛ и страховыми взносами выплат. За 2018 год сумма таких начислений дохода сотрудника составила 11902 тыс. руб., что является налоговой базой и базой для исчисления страховых взносов. За 2018 год НДФЛ был исчислен в размере 13% от налоговой базы и равен 1547 тыс. руб., а страховые взносы начислены в следующей пропорции:

- 2618 тыс. руб. на обязательное пенсионное страхование;
- 606 тыс. руб. на обязательное медицинское страхование;
- 345 тыс. руб. на обязательное социальное страхование;
- 71 тыс. руб. на обязательное социальное страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний.

Данные о налогах и страховых взносах позволяют определить налоговую нагрузку ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» и оценить ее, сопоставив с нормативными среднеотраслевыми значениями за аналогичный период времени.

2.3 Расчет налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ»

Исчисление налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» производится с точки зрения удовлетворения информационных интересов не только организации, но и государства. При этом, методика исчисления налоговой нагрузки для удовлетворения интересов государства применяется в соответствии с требованиями законодательства РФ, а именно применяется методика ФНС РФ.

Использование этой методики обусловлено необходимостью осуществления самоконтроля и мониторинга изменения величины налоговой нагрузки для планирования налоговых рисков, в том числе рисков проведения выездных налоговых проверок.

В тоже время, для целей получения информации о доле каждого налога в общей величине исчисленных и уплаченных налогов, а также для мониторинга налоговой нагрузки по отдельным видам налогов, в рамках ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» применяется расширенная методика расчета налоговой нагрузки с использованием инструментария, предложенного А.В. Бобровой, М.И. Литвиным, Т.К. Островенко.

Произведём расчет налоговой нагрузки по методике ФНС РФ (НН_{ФНС РФ}) за 2018 и 2017 гг.

$$\text{НН}_{\text{ФНС РФ } 2018} = 18864 \text{ тыс. руб.} / 59513 \text{ тыс. руб.} \cdot 100 \% = 31,7 \%$$

$$\text{НН}_{\text{ФНС РФ } 2017} = 16643 \text{ тыс. руб.} / 57379 \text{ тыс. руб.} \cdot 100 \% = 29,01 \%$$

В расчете налоговой нагрузки по методике ФНС РФ участвуют все налоги, в том числе косвенные, то есть НДС и НДФЛ. Однако суммы страховых взносов не включаются в расчёт, так как они относятся к неналоговым платежам.

Чтобы оценить насколько исчисленный уровень налоговой нагрузки соответствует установленным среднеотраслевым значениям, необходимо воспользоваться утвержденным перечнем видов деятельности и налоговой нагрузки по ним, что отражено в таблице 5.

Таблица 5 – Среднеотраслевые значения налоговой нагрузки, исчисленной по методике ФНС РФ по видам экономической деятельности

Вид экономической деятельности	Налоговая нагрузка 2018 г., %	Налоговая нагрузка 2017 г., %
Всего, в т.ч.:	11,0	10,8
Сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство, рыбоводство – всего	4,1	4,3
Добыча полезных ископаемых - всего	43,5	36,7
Обрабатывающие производства – всего	7,1	8,2
Обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха - всего	6,7	6,8
Водоснабжение, водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность и ликвидация загрязнений- всего	8,9	8,4
Строительство	10,4	10,2
Торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов - всего	2,9	3,2

Продолжение таблицы 5

Деятельность гостиниц и предприятий общественного питания - всего	10,1	9,5
Транспортировка и хранение -всего	6,5	6,8
Деятельность в области информации и связи - всего	16,5	16,4
Деятельность по операциям с недвижимым имуществом	20,5	21,3
Деятельность административная и сопутствующие дополнительные услуги	18,4	15,4

Исходя из данных таблицы 5 и расчета налоговой нагрузки по методике ФНС РФ, можно прийти к выводу, что фактическая налоговая нагрузка исследуемой организации за 2017 и 2018 год по виду деятельности «Деятельность по операциям с недвижимым имуществом» превышает рекомендуемые значения. Так, в 2017 году фактический уровень налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» превысил среднеотраслевое значение на 7,71%, а в 2018 году на 11,2 %. При этом, следует отметить динамику увеличения налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ»: за анализируемый период она возросла на 9,3 %, в то время как среднеотраслевое значение налоговой нагрузки в 2018 году уменьшается по сравнению с аналогичным показателем 2017 года на 3,8%.

Увеличение налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» в 2018 году, среди прочих факторов, обусловлено увеличением налоговой ставки по налогу на имущество организаций с 1,2 % до 1,5%.

Далее определим величину налоговой нагрузки по методике Минфина РФ ($НН_{\text{Минфин РФ}}$) за 2017 г. и 2018 г.

$НН_{\text{ФНС РФ } 2018} = (18864 \text{ тыс. руб.} - 1547 \text{ тыс. руб.} - 8462 \text{ тыс. руб.}) / (57854 \text{ тыс. руб.} + 59 \text{ тыс. руб.}) \cdot 100 \% = 15,29 \%$

$НН_{\text{ФНС РФ } 2017} = (16643 \text{ тыс. руб.} - 1427 \text{ тыс. руб.} - 7691 \text{ тыс. руб.}) / (56482 \text{ тыс. руб.} + 35 \text{ тыс. руб.}) \cdot 100 \% = 13,31 \%$

Исходя из произведенных расчетов видно, что налоговая нагрузка ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ», исчисленная по методике Минфина РФ, значительно

отличается от данных, полученных при использовании методики ФНС РФ. Это объяснимо тем, что в расчет при использовании методики Минфина РФ не входят косвенные налоги, то есть НДС и НДФЛ исключаются из расчета общей величины суммы уплаченных налогов. Кроме того, в знаменатель включаются данные не из отчета о финансовых результатах, а из налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, а именно: доход от реализации и внереализационный доход.

Тем не менее, общая тенденция увеличения уровня налоговой нагрузки к 2018 году сохраняется и по данной методике темп ее прироста составляет 14,88%. Выявленный рост налоговой нагрузки подтверждает тот факт, что ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» следует применить меры по оптимизации налоговой нагрузки для ее снижения. Это не нанесет ущерба интересам государства и позволит исследуемому предприятию сэкономить на налоговых платежах.

Кроме исчисления налоговой нагрузки по методикам ФНС РФ и Минфина РФ рационально осуществить расчет по методикам, рекомендованным ведущими учеными-экономистами.

В таблице 6 представлены результаты расчеты налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» по методикам, разработанным российскими учеными.

Таблица 6 – Расчет налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» за 2017-2018 гг.

Автор методики	Расчет налоговой нагрузки	Порядок расчета
А.В. Боброва	$НН_{2018} = 18864 \text{ тыс. руб.} / (15028 \text{ тыс. руб.} + 18864 \text{ тыс. руб.}) \cdot 100 \% = 55,66 \%$ $НН_{2017} = 16643 \text{ тыс. руб.} / (14259 \text{ тыс. руб.} + 16643 \text{ тыс. руб.}) \cdot 100 \% = 53,86 \%$	Налоговая нагрузка (НН)= Сумма уплаченных налогов/ (Чистая прибыль+ Сумма уплаченных налогов)

Продолжение таблицы 6

М.И. Литвин	$\text{НН}_{2018} = (18864 \text{ тыс. руб.} - 1547 \text{ тыс. руб.} - 8462 \text{ тыс. руб.}) / 18742 \cdot 100 \% = 47,25\%$ $\text{НН}_{2017} = (16643 \text{ тыс. руб.} - 1427 \text{ тыс. руб.} - 7691 \text{ тыс. руб.}) / 17919 \cdot 100 \% = 41,99 \%$	Налоговая нагрузка (НН)= Сумма уплаченных налогов / Размер источника средств уплаты налогов. Источником выплаты налога на прибыль, налога на имущество, земельного налога в ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» установлена прибыль до налогообложения.
Т.К. Островенко	$\text{НН}_{\text{фр } 2018} = 18864 \text{ тыс. руб.} / 146715 \text{ тыс. руб.} \cdot 100 \% = 12,86\%$ $\text{НН}_{\text{фр } 2017} = 16643 \text{ тыс. руб.} / 153598 \text{ тыс. руб.} \cdot 100 \% = 10,84\%$	Налоговая нагрузка на финансовые ресурсы (НН_{фр}) = Налоги исчисленные/Валюта баланса
	$\text{НН}_{\text{ск } 2018} = 18864 \text{ тыс. руб.} / 80777 \text{ тыс. руб.} \cdot 100 \% = 23,35 \%$ $\text{НН}_{\text{ск } 2017} = 16643 \text{ тыс. руб.} / 66133,5 \text{ тыс. руб.} \cdot 100 \% = 25,17 \%$	Налоговая нагрузка на собственный капитал (НН_{ск}) = Налоги исчисленные/Среднегодовая величина собственного капитала
ФНС РФ	$\text{НН}_{\text{осн } 2018} = 12176 \text{ тыс. руб.} / 59513 \text{ тыс. руб.} \cdot 100 \% = 20,46 \%$ $\text{НН}_{\text{осн } 2017} = 11351 \text{ тыс. руб.} / 57379 \text{ тыс. руб.} \cdot 100 \% = 19,78 \%$	Налоговая нагрузка на предприятие на общем режиме налогообложения (НН_{осн}) = (НДС + Налог на прибыль) / Выручка без НДС

Для того, чтобы обеспечить сравнение показателей в различных методиках расчета налоговой нагрузки, результат расчета был умножен на 100%. Это позволяет оценить, насколько отличается результат использованных методик между собой.

По результатам расчетов, представленных в таблице 6, выявлена общая динамика увеличения налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» за 2017-2018 гг. Лишь значение показателя налоговой нагрузки на собственный капитал является исключением из этой тенденции, так как она снизилась на 1,82 %, что обусловлено как увеличением суммы налоговых платежей в 2018 году, так и увеличением среднегодового значения собственного капитала исследуемой организации.

При использовании методики М.И. Литвина получено наибольшее значение уровня налоговой нагрузки: 47,25 % в 2018 г. и 41,99 % в 2017 г. соответственно. Это обусловлено тем, что источником уплаты налогов

(прямых) выбрана база – прибыль до налогообложения. Полученный результат свидетельствует о том, что к 2018 году доля прямых налогов в прибыли до налогообложения приближается к 50 %, что является существенным показателем, который отражается на финансовом результате деятельности организации.

Расчет налоговой нагрузки по методике ФНС в части определения нагрузки по НДС и налогу на прибыль организаций по отношению к сумме начисленной выручки без НДС за тот же отчетный период, позволил прийти к выводу, что такая нагрузка также увеличивается, а доля указанных налогов в общей сумме выручки составляет к 2018 году 20%, что также свидетельствует о существенности налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ».

Таким образом, выполненные в данном разделе расчеты позволили определить технико-экономическое состояние исследуемого предприятия и оценить налоговую нагрузку ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» с точки зрения ее соответствия среднеотраслевым значениям (по результатам расчетов налоговая нагрузка превышает установленные показатели) и с точки зрения ее соотношения с ключевыми показателями, характеризующими деятельности организации. По результатам данной оценки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» рационально рекомендовать оптимизировать налоговую нагрузку с учетом требований налогового законодательства и индивидуальных характеристик деятельности организации.

3 Мероприятия, направленные на оптимизацию налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» и оценка их эффективности

3.1 Рекомендации по оптимизации налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ»

Рекомендации по оптимизации налоговой нагрузки предприятия необходимо разрабатывать ориентируясь на среднеотраслевые значения налоговой нагрузки, исчисленные по методике ФНС РФ. Это необходимо для того, чтобы при планировании налоговой нагрузки на будущий отчетный период, можно было оценить риск проведения выездной налоговой проверки, а также оценить иные налоговые риски.

При подготовке информации по отбору организаций для проведения выездных налоговых проверок ФНС РФ оценивает не только значение уровня налоговой нагрузки, рентабельность и убыточность организаций, иные показатели, связанные с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта и его результативностью и соответствию действующему законодательству РФ. ФНС РФ оценивает и частные показатели, характеризующие, например, порядок применения налоговых льгот, в частности размер НДС, принимаемого к вычету, уменьшение или увеличение налоговой базы по НДФЛ и т.д.

Поэтому выработка направлений оптимизации налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» должна обеспечивать выполнение одновременно нескольких аспектов:

- Соблюдение налогового законодательства при применении инструментов оптимизации налоговой нагрузки для продолжения нахождения экономического субъекта в правовом поле.
- Соответствие плановой налоговой нагрузки, исчисленной по результатам применения планируемых инструментов по ее оптимизации, среднеотраслевым значениям.

- Соответствие применяемых налоговых льгот, специальных налоговых режимов и иных инструментов налоговой оптимизации оптимальному значению, которое не вызывает сомнений в противозаконности совершаемых операций у ФНС РФ и не увеличивает риск проведения выездной налоговой проверки.

С учетом данных объективных требований в отношении оптимизации налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» следует определить перечень возможных инструментов, применение которых допустимо налоговым законодательством РФ. Следует отметить, что применение таких инструментов должно соответствовать индивидуальным характеристикам и специфике деятельности ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ», например, по сумме выручки от оказания услуг, остаточной стоимости основных средств, количеству сотрудников и т.д.

При разработке рекомендаций по оптимизации налогообложения важно помнить, что ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» уже использует ряд инструментов, позволяющих снизить налоговую нагрузку. Примером такого инструмента является использование налоговой льготы по применению суммы «входящего» НДС к вычету. Однако произведенный расчет налоговой нагрузки позволяет прийти к выводу, что применяемых мероприятий недостаточно и необходимо проанализировать дополнительные пути оптимизации налоговой нагрузки исследуемого предприятия.

ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» рекомендуется существенным образом изменить подход к налоговой системе организации и перейти на специальный налоговый режим. Их сущность заключается непосредственно в снижении как налоговой, так и документальной нагрузки на экономический субъект. Применение специальных налоговых режимов возможно не для всех категорий организаций: только для малого и среднего бизнеса. ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» относится к малому предприятию, поэтому может воспользоваться данным инструментом налоговой оптимизации.

Налоговый кодекс РФ предлагает два специальных налоговых режима для юридических лиц: единый налог на вмененный доход и упрощенная система налогообложения. Первый налоговый режим применяется для отдельных видов деятельности, единый налог исчисляется от базовой доходности и величины физического показателя, то есть от законодательно установленного размера дохода, а не от его фактического значения. Однако данный режим не возможно применить ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ», так как он не распространяется на вид деятельности по операциям с недвижимым имуществом. Более того, единый налог на вмененный доход будет отменен с 2021 года. Поэтому обратимся к варианту перехода на упрощенную систему налогообложения (УСН).

Использование данного специального режима предусматривает освобождение ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» от обязанности по уплате налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций (за исключением налога, уплачиваемого в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость). Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость. Иные налоги, сборы и страховые взносы уплачиваются организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения, в соответствии с законодательством о налогах и сборах. Кроме того, организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов.

Однако прежде, чем проанализировать экономический эффект в виде снижения налоговой нагрузки от использования специального налогового режима, необходимо определить, имеет ли право ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» применять УСН в 2020 году.

Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на упрощенную систему налогообложения со следующего

календарного года, уведомляют об этом налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя не позднее 31 декабря календарного года, предшествующего календарному году, начиная с которого они переходят на упрощенную систему налогообложения.

В уведомлении указывается выбранный объект налогообложения. Организации указывают в уведомлении также остаточную стоимость основных средств и размер доходов по состоянию на 1 октября года, предшествующего календарному году, начиная с которого они переходят на упрощенную систему налогообложения.

ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает уведомление о переходе на упрощенную систему налогообложения, ее доходы не превысили 112,5 млн. рублей. Кроме того, одним из условий перехода ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» на УСН является средняя численность работников за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики: она не должна превышать 100 человек. Также следует учесть, что остаточная стоимость основных средств, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, не должна превышать 150 млн. рублей.

Кроме того, НК РФ выдвигается ряд условий к видам деятельности и организационно-правовым формам экономического субъекта [1]. Так, не допускается применять УСН банкам, страховым организациям, ломбардам, микрофинансовым организациям, казённым и бюджетным учреждениям, организациям, у которых имеются филиалы и представительства.

Сопоставим данные критерии с результатами деятельности ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» по имеющимся источникам информации (Приложение А, Б). У ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» отсутствуют филиалы и представительства, организация является обществом с ограниченной ответственностью.

Остаточная стоимость основных средств по данным бухгалтерского баланса на 31.12.2018 составляет 144 млн. руб., что не превышает критического значения данного показателя в 150 млн. руб. Доходы ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» за 2018 год составили 58 млн. руб., тогда как согласно критерию оцениваемые за 9 месяцев доходы не должны превышать 112,5 млн. руб. Численность сотрудников не превышает 100 человек и составляет 45 человек.

По результатам проведенного сравнения показателей выявлено, что, по имеющимся данным, ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» может претендовать на применение упрощенной системы налогообложения.

В тоже время следует подчеркнуть, что применение УСН не освобождает организацию от уплаты налога на имущество организаций по его кадастровой стоимости. Так как налоговая база по налогу на имущество составляет 288177 тыс. руб., рекомендовано произвести независимую экспертизу и оценить стоимость объекта недвижимости, выявив, соответствует ли рыночная цена кадастровой стоимости. В случае, если будет выявлено, что рыночная стоимость объекта недвижимости меньше его кадастровой стоимости, ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» может оспорить результат кадастровой оценки в досудебном порядке путем направления заявления комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости или в судебном порядке, если от комиссии будет получен отрицательный ответ. Данный порядок оспаривания кадастровой стоимости соответствует действующему законодательству и способствует приведению кадастровой стоимости к рыночной цене объекта недвижимости, а также к уменьшению налоговой базы по налогу на имущество организаций.

3.2 Оценка экономической эффективности мероприятий по оптимизации налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ»

Оценка экономической эффективности инструментов оптимизации налоговой нагрузки заключается не в выявлении дополнительной прибыли,

которое получит предприятие, сократив налоговую нагрузку, а в снижении величины такой нагрузки с учетом соответствия ее среднеотраслевому показателю.

Рассчитаем сумму налога, которую должна будет запретить ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ», находясь на упрощенной системе налогообложения, приняв, что условия ее деятельности не будут существенно отличаться от 2018 года, то есть определив, что все арендаторы будут платежеспособны, не смотря на пандемию и ухудшение экономической, связанной с ней. Это необходимо для того, чтобы обеспечить сравнение показателей налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» при применении общего режима налогообложения и при УСН при соблюдении прочих равных условий.

Для того, чтобы произвести расчёт единого налога по УСН необходимо проанализировать, какой из объектов налогообложения будет выгоден для исследуемого предприятия (доходы или доходы за вычетом расходов). Сведем расчет сумм исчисленного налога в таблицу 7.

Таблица 7 – Сравнение единого налога при применении УСН для ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» по объектам налогообложения «доходы» и «доходы, уменьшенные на величину расходов»

Показатель	Объект «доходы»	Объект «доходы за вычетом произведенных расходов»
Налоговая база	59554	59554-40695=18859
Налоговая ставка	6%	15%
Сумма исчисленного налога	3573,24	6402,09
Применение налоговой льготы по уменьшению суммы налога на сумму уплаченных в пределах исчисленной суммы страховых взносов, но не более, чем на 50 %	1786,62	отсутствуют
Итого сумма налога к уплате	1786,62	6402,09

Таким образом, из расчета, представленного в таблице 7, видно, что выгоднее выбрать объект «доходы», так как планируемая сумма налога к уплате составит 1786,62 тыс. руб., что 3,6 раза меньше, чем при выборе объекта «доходы, уменьшенные на величину расходов».

Следует отметить, что доходы и расходы при УСН учитываются по методу оплаты. Датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках или в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом. Расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты.

После того, как был определен планируемый объект налогообложения по УСН для ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ», необходимо произвести расчет планируемой налоговой нагрузки.

В состав налогов для целей исчисления налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» после планирования результата перехода на УСН необходимо включить:

- Единый налог по упрощенной системе налогообложения, объект налогообложения «доходы», налоговая база, налоговая ставка 6. Сумма налога к уплате 1786,62 тыс. руб.
- НДФЛ, налоговая база 11902 тыс. руб., налоговая ставка 13%. Сумма налога к уплате составляет 1547,26 тыс. руб.
- Налог на имущество организаций, налоговая база составляет 288177 тыс. руб., налоговая ставка на 2020 год составляет 2%. Сумма налога к уплате 5763,54 тыс. руб.
- Земельный налог, налоговая база составляет 54 507 тыс. руб., налоговая ставка равна 1,5 %. Сумма земельного налога к уплате составляет 818 тыс. руб.

Общая сумма исчисленных к уплате налогов на планируемый период 2020 года для ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» составляет 9915,42 тыс. руб., что в 1,9 раза меньше значения сумм уплаченных налогов в 2018 году. Таким образом,

налоговая нагрузка ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» за планируемый период составит 16,67 %, что в два раза меньше значения 2018 года и на 3,83% меньше значения среднеотраслевого показателя. Однако в данном случае следует отметить, что в связи со сложной экономической ситуацией, ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» в 2020 году недополучит часть планируемого дохода, однако сумма налогов останется неизменной, поэтому налоговая нагрузка исследуемого предприятия будет соответствовать или максимально приближена к среднеотраслевому значению.

Таким образом, в данном разделе был предложен переход на упрощенную систему налогообложения для ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ». Данное мероприятие было экономически обосновано и по результатам произведённых расчетов выявлена экономия на налоговых платежах в два раза, что существенным образом снижает налоговую нагрузку предприятия, и это особенно актуально в 2020 году в период сложной экономической ситуации.

Заключение

В ходе выполнения бакалаврской работы была достигнута цель – осуществлено исследование сущности налоговой нагрузки, методик ее расчета и оценки, на практике использованы данные методики для исчисления налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» и выработаны рекомендации по ее оптимизации.

Достигнуты задачи, поставленные в начале исследования, а именно:

- проанализированы нормативно-правовые акты и научная литература, выбраны и систематизированы методики исчисления налоговой нагрузки предприятий, которые используются в России;
- выявлены и систематизированы методы оптимизации налоговой нагрузки предприятий, соответствующие действующему налоговому законодательству;
- осуществлен анализ технико-экономического состояния ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» за 2016-2018 гг.;
- определена налоговая нагрузка ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» по выбранным в ходе исследования методикам, сопоставлена с рекомендуемыми значениями и оценена;
- выработаны рекомендации, направленные на оптимизацию налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» и оценена эффективность их применения.

В первом разделе бакалаврской работы были сделаны выводы о том, что понятие «налоговая нагрузка» не закреплена в действующем законодательстве, например, в Налоговом кодексе РФ отсутствует данный термин. Поэтому ученые-экономисты предлагают свои трактовки данного понятия. Однако в основе понимания налоговой нагрузки лежит принятый порядок ее расчета.

Методики исчисления налоговой нагрузки многообразны, основной является методика ФНС РФ, ввиду того, что именно на основании этой

методики осуществляется выборка потенциальных экономических субъектов для проведения выездной налоговой проверки. Однако у данной методики есть недостаток: отсутствие детализации нагрузки по конкретному налогу, масштабу деятельности. В данной методике не принимаются во внимание индивидуальные характеристики деятельности экономического субъекта.

Более того, в состав показателей, участвующих в расчете налоговой нагрузки по этой методике не включаются страховые взносы, ввиду того, что они не относятся к налоговым платежам. Тем не менее, представляется рациональным включение страховых взносов в налоговую нагрузку, что обусловлено безвозмездным характером их исчисления и выплаты для экономического субъекта, выступающего работодателем.

Также в первом разделе бакалаврской работы исследованы применяющиеся на практике меры оптимизации налоговой нагрузки, а также определены те, которые вызывают сомнения с точки зрения легитимности их применения у контролирующих органов.

Во втором разделе бакалаврской работы проведен анализ технико-экономической стороны деятельности ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ», выявлено, что выручка и чистая прибыль за анализируемые три года увеличиваются, что свидетельствует о положительной динамике развития исследуемой организации.

Кроме того, в данном разделе осуществлено исчисление налогов анализируемого предприятия за 2018 год. Выявлено, что ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» находится на общей системе налогообложения, является плательщиком следующих налогов: НДС, налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций, земельный налог, НДФЛ - а также страховых взносов. По результатам исчисления налоговой нагрузки выявлено, что за анализируемый период наблюдается динамика ее увеличения: в 2018 году уровень налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» составил 31,7%, тогда как в 2017 году данный показатель составлял 29,01%. Сравнив данные значения со средними по отрасли (операции с недвижимым

имуществом), было установлено, что фактический уровень налоговой нагрузки предприятия превышает среднеотраслевое значение (20,5%), что позволяет рассмотреть возможности оптимизации налоговой нагрузки.

В третьем разделе бакалаврской работы были предложены мероприятия, направленные на снижение налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ»: переход на специальный налоговый режим, а также проведение независимой экспертизы и оценки кадастровой стоимости объекта недвижимости с целью снижения налогооблагаемой базы по налогу на имущество организаций.

В результате проведенной оценки предлагаемых мероприятий выявлено, что рационально рассмотреть вариант перехода на упрощенную систему налогообложения с объектом «доходы». В таком случае в планируемом периоде 2020 года уровень налоговой нагрузки ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ» сократится до двух раз, что свидетельствует об обоснованности применения рекомендуемых мероприятий.

Список используемых источников

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс]: [от 31 янв. 1998 г. № 146-ФЗ] : [ред. от 3 авг. 2018 г.]. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : [от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ] : [ред. от 11 окт. 2018 г.]. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок [Электронный ресурс] : приказ ФНС России : [от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@] : [ред. от 10 мая 2012 г.]. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»
4. О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов) [Электронный ресурс]: Письмо ФНС РФ от 13 июля 2017 г. N ЕД-4-2/13650@- Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»
5. Азарская, М.А. Налоговая безопасность организации и ее обеспечение в системе внутреннего контроля // Учет. Анализ. Аудит. 2017. №6. С. 38-49
6. Вылкова, Е.С. Налоговое планирование. Теория и практика [Текст]: учеб. для вузов / Е.С. Вылкова. - 2-е изд., перераб. и доп. - Москва: Юрайт, 2018. - 660 с. - (Серия «Бакалавр. Углубленный курс»).
7. Гончаренко, Л.И., Вишневский В.П. Особенности налогового регулирования в контексте четвертой промышленной революции // Экономика. Налоги. Право. 2020. №1. С. 114-122
8. Горина, Г. А. Специальные налоговые режимы [Электронный ресурс] : учеб. пособие / Г. А. Горина, М. Е. Косов. - Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. - 127 с.

9. Кирова, Е.А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты. // Финансы. 1998. № 9. С. 30–32.

10. Колчин, С. П. Налоги в Российской Федерации [Электронный ресурс] : учеб. пособие / С. П. Колчин. - 2-е изд., перераб. и доп. - Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2017. - 270 с.

11. Лавренчук, Е.Н. Налоговый анализ [Электронный ресурс] // Управление экономическими системами : электронный научный журнал. - 2011. - № 1 (25). - Режим доступа: <http://uecs.mcnip.ru>.

12. Майбуров, И.А. Налоги и налогообложение. — М.: Юнити-Дана, 2017. 421 с.

13. Миронова, О.А. Основы и взаимосвязь категорий «экономическая безопасность» и «налоговая безопасность» / О.А. Миронова, М.С. Шемякина // Инновационное развитие экономики. - 2015. - №4 (28). - С.125 - 131.

14. Налоговая система [Электронный ресурс]: учебник / А. У. Альбеков [и др.]; под ред. Н. Г. Кузнецова. - Москва: РИОР: ИНФРА-М, 2017. - 583 с.

15. Налоги и налогообложение [Электронный ресурс]: учебник / И. А. Майбуров [и др.]; под ред. И. А. Майбурова. - 6-е изд., перераб. и доп. - Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. - 487 с.

16. Налоговая безопасность [Текст]: монография для магистров вузов, обучающихся по направлениям подготовки «Экономика», «Юриспруденция» / О.А. Миронова [и др.]; под ред. О.А. Мироновой. - Москва: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2017. - 463 с. - (Серия «Magister»).

17. Панина Е.В., Мордовченков Н.В. Налоговое планирование: консалтинговый аспект // Проблемы экономики и менеджмента. 2016. №3 (55). С. 54-72

18. Пименов, Н. А. Налоговые риски в системе экономической безопасности [Электронный

ресурс]: учеб. пособие / Н. А. Пименов. - Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. - 351 с.

19. Пименов, Н.А. Налоговые риски: теоретические подходы [Электронный ресурс] / Н.А. Пименов // Экономика. Налоги. Право, 2017. - № 4. - С. 81-86.

20. Родионов, М.Г. Оценка системы налогообложения и эффективности налогового планирования/ М.Г.Родионов, Л.А. Кряжева // в сб. Двадцать вторые апрельские чтения. Материалы международной-научно-практической конференции. Под редакцией В.А. Ковалева, А.И. Ковалева. - Омск, Финансовый университет, 2016. С. 60-63.

21. Салькова О.С. Налоговая нагрузка в системе управления финансами предприятия // Финансы. 2016. № 1. С. 33-38

22. Чипуренко, Е.В. Налоговый анализ: новое научное направление [Электронный ресурс] / Е.В. Чипуренко // Международный бухгалтерский учет. - 2011. - № 14. - С. 28-36. - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovyy-analiz-novoe-nauchnoe-napravlenie/>

23. Altman E. I., Hotchkiss E. Corporate Financial Distress and Bankruptcy. New Jersey, Willey Publishing, 2006. 357 p.

24. Kevin C. Kaufhold, JD, MS Financial Statement Analysis, latest revision, March, 2014.

25. Mitroff I. I. Managing Crises Before They Happen: What Every Executive and Manager Needs to Know about Crisis Management. New York: AMACOM, 2001. 579 p.

26. Newton G. W. Bankruptcy and Insolvency Accounting: Practice and procedure. New York: John Wiley and Sons, 2009. 554 p.

27. Zopoudinis C., Dimitras A. I. Multicriteria Decision Aid Methods for the Prediction of Business Failure. Dordrecht: Kluwer Academic Publisher, 1998. 491 p.

Приложение А

Бухгалтерский баланс на 31.12.2018

Бухгалтерский баланс на <u>31 декабря</u> <u>20 18</u> г.		Форма по ОКУД Дата (число, месяц, год)		Коды 0710001 31 12 2018	
Организация <u>ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ»</u>		по ОКПО		76780696	
Идентификационный номер налогоплательщика		ИНН		6323081456	
Вид экономической деятельности <u>Аренда и управление собственным или арендованным нежилым недвижимым имуществом</u>		по ОКВЭД		68.20.2	
Организационно-правовая форма/форма собственности <u>Общество с ограниченной ответственностью/Частная собственность</u>		по ОКОПФ/ОКФС		65 16	
Единица измерения: <u>тыс. руб.</u>		по ОКЕИ		384	
Местонахождение (адрес) <u>445037, Самарская область, город Тольятти, улица Фрунзе, 14 б</u>					

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	На <u>31 декабря</u> 20 <u>18</u> г. ³	На 31 декабря 20 <u>17</u> г. ⁴	На 31 декабря 20 <u>16</u> г. ⁵
	АКТИВ			
	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Нематериальные активы	0	0	73
	Результаты исследований и разработок	0	0	0
	Нематериальные поисковые активы	0	0	0
	Материальные поисковые активы	0	0	0
	Основные средства	144102	150958	157870
	Доходные вложения в материальные ценности	0	0	0
	Финансовые вложения	0	0	0
	Отложенные налоговые активы	0	0	0
	Прочие внеоборотные активы	0	0	0
	Итого по разделу I	144102	150958	157943
	II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Запасы	68	90	57
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	0	0	0
	Дебиторская задолженность	350	370	337
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	0	750	0
	Денежные средства и денежные эквиваленты	2173	1412	3573
	Прочие оборотные активы	21	17	20
	Итого по разделу II	2613	2640	3987
	БАЛАНС	146715	153598	161930

Продолжение приложения А

Пояснения	Наименование показателя ²	31 На <u>декабря</u> 20 <u>18</u> г. ³	На 31 декабря 20 <u>17</u> г. ⁴	На 31 декабря 20 <u>16</u> г. ⁵
	ПАССИВ			
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ ⁶			
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	55000	55000	55000
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	(0)	(0)	(0)
	Переоценка внеоборотных активов	0	0	0
	Добавочный капитал (без переоценки)	0	0	0
	Резервный капитал	0	0	0
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	33291	18263	4004
	Итого по разделу III	88291	73263	59004
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства	49975	72017	93516
	Отложенные налоговые обязательства	0	0	0
	Оценочные обязательства	0	0	0
	Прочие обязательства	0	0	0
	Итого по разделу IV	49975	72017	93516
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства	0	0	0
	Кредиторская задолженность	8448	8318	9410
	Доходы будущих периодов	0	0	0
	Оценочные обязательства	0	0	0
	Прочие обязательства	0	0	0
	Итого по разделу V	8448	8318	9410
	БАЛАНС	146715	153598	161930

Приложение Б

Отчет о финансовых результатах на 31.12.2018 г.

Отчет о финансовых результатах

за 31 декабря 20 18 г.

за <u>31 декабря</u> <u>20 18</u> г.		Коды		
Форма по ОКУД		0710002		
Дата (число, месяц, год)		31	12	2018
Организация	<u>ООО «ЭФЕЛЬ-ТОРГ»</u>	по ОКПО		
Идентификационный номер налогоплательщика		ИНН		
Вид экономической деятельности	<u>Аренда и управление собственным или арендованным нежилым недвижимым имуществом</u>	по ОКВЭД		
Организационно-правовая форма/форма собственности		<u>Общество с ограниченной ответственностью/Частная собственность</u>		
по ОКОПФ/ОКФС		65	16	
Единица измерения: тыс. руб.		по ОКЕИ		
		384		

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	За <u>31 декабря</u> <u>20 18</u> г. ³	За <u>31 декабря</u> <u>20 17</u> г. ⁴
	Выручка ⁵	59513	57379
	Себестоимость продаж	(28938)	(28589)
	Валовая прибыль (убыток)	30575	28790
	Коммерческие расходы	(0)	(0)
	Управленческие расходы	(11623)	(10576)
	Прибыль (убыток) от продаж	18952	18214
	Доходы от участия в других организациях	0	0
	Проценты к получению	18	0
	Проценты к уплате	(135)	(135)
	Прочие доходы	41	31
	Прочие расходы	(134)	(191)
	Прибыль (убыток) до налогообложения	18742	17919
	Текущий налог на прибыль	(3714)	(3660)
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	0	0
	Изменение отложенных налоговых обязательств	0	0
	Изменение отложенных налоговых активов	0	0
	Прочее	0	0
	Чистая прибыль (убыток)	15028	14259

Отчет о финансовых результатах
за 31 декабря 20 17 г.

Коды		
0710002		
31	12	2017
76780696		
5261037364		
68.20.2		
65	16	
384		

57