**Содержание**

1. Почему возникают «ножницы» потенциального (начисленного) и фактического (условно равновесного) налогового бремени? Что понимается под оптимальным и предельным уровнями налогового бремени?.........................................................................................................2
2. Какими методиками можно рассчитать налоговое бремя в экономике и для предприятий?..........................................................................................9
3. Задача……………………………………………………………………...13
4. Литература………………………………………………………………...15

**1.Почему возникают «ножницы» потенциального (начисленного) и фактического (условно равновесного) налогового бремени? Что понимается под оптимальным и предельным уровнями налогового бремени?**

1. Налоговое бремя следует рассматривать с двух позиций:

   · во-первых, как форму монопольной цены совокупных общественных благ, в которой выражается мера стоимости (ценности) государственных услуг по отношению к источникам уплаты налогов;

   · во-вторых, как расчетный показатель количественного измерения ценовых параметров оценки услуг государства по принятой методике.

   Сущность налогового бремени как формы монопольной цены услуг государства выражается в следующем. Государство, будучи единственным «продавцом» общественных благ и предъявителем спроса на налоги (на государственные расходы), заинтересовано в максимальном уровне налогов, объемах и темпах роста налоговых поступлений. Налогоплательщики, как вынужденные «покупатели» государственных услуг, от которых исходит предложение финансовых ресурсов для налогообложения, заинтересованы в получении больших общественных благ (особенно, социального характера) при минимальных налогах (минимальной цене за эти услуги).

   Однако «рынок» государственных услуг – особый. Стоимость (ценность) общественных благ реализуется и может быть оценена только через государственные расходы, а «ценообразование» – формирование совокупного эквивалента ценности совокупных государственных услуг – происходит в форме обязательных налоговых начислений и носит монопольный характер со стороны государства. Налогоплательщики обязаны по закону внести в государственную казну (бюджет и внебюджетные фонды) налоговые платежи в полном объеме и в установленные сроки даже в том случае, если они не согласны с их величиной, размерами ставок и другими условиями их уплаты или у них отсутствуют источники для выполнения обязательств перед бюджетной системой. Налогоплательщики пытаются самостоятельно решить эту проблему, скрывая объекты и доходы от налогообложения или вообще уклоняясь от налогов, сокращая предложение финансовых ресурсов. Тем не менее, и само государство, в конечном счете, не заинтересовано в чрезмерно высоком налогообложении, которое подрывает основу будущих налоговых поступлений в бюджет и внебюджетные фонды. Анализируя фискальную эффективность налогообложения путем соотношения затрат по сбору налогов с суммами их фактических поступлений в бюджет, а также объемы и структуру налоговой задолженности, государство может периодически пересматривать налоговую систему, ставки и другие элементы налогообложения по отдельным фискально неблагополучным налоговым платежам, уменьшая спрос на налоговые ресурсы.

   Таким образом, в результате столкновения интересов в любом демократическом обществе, стихийно или сознательно, со временем складывается совокупное равновесное налоговое бремя – равновесная доля налогов в совокупном источнике их уплаты (в валовом или чистом продукте страны), или по-другому, равновесная ставка совокупного налога, в основе которой лежат совокупные расходы государства на воспроизводство своих функций с учетом соотношения спроса государства на налоги и предложения налогоплательщиками доходных источников для налогообложения.

   Однако, монополистический характер «рынка» государственных услуг порождает субъективизм и препятствует объективному процессу формирования равновесного налогового бремени, искажает ценовые пропорции. Чаще всего, это проявляется в завышенном, сверхпредельном уровне налогообложения (в завышенном спросе государства на налоги по сравнению с объемом предоставляемых общественных благ), а также в существенном превышении бремени начисленных в соответствии с законодательством, (запрашиваемых) налогов и бремени фактически уплаченных, поступивших в бюджетную систему налогов. Бремя начисленных налогов – это бремя спроса государства на ресурсы, а бремя уплаченных налогов – бремя предложения источников для налогообложения. Последнее условно можно назвать равновесным налоговым бременем (условным потому, что оно складывается на специфическом, монополизированном «рынке»).

«Ножницы» потенциального (начисленного) и фактического (условно равновесного) налогового бремени возникают по двум причинам: во-первых, в силу финансовой невозможности налогоплательщиков уплатить в полной мере и в установленные сроки причитающиеся по законодательству налоги; нежелания субъектов уплачивать завышенные налоги (завышенную цену общественных благ). В результате, либо у налогоплательщиков возникает задолженность перед бюджетом и внебюджетными фондами, либо или развиваются процессы сознательного уклонения налогоплательщиков от налогов. В условиях завышенного, сверхсильного спроса государства на налоговые ресурсы ухудшается финансовое положение налогоплательщиков, недополучает налоговых доходов и бюджетная система, поскольку налогоплательщики в массовом порядке стремятся сокрыть доходы и объекты от налогообложения (сознательно уменьшают предложение источников уплаты налогов). Снижение спроса государства на налоги путем корректировки их ставок может привести к обратному эффекту – к расширению предложения налогоплательщиками финансовых ресурсов для налогообложения. Хотя чрезмерно заниженное (ниже минимального налогового предела) налоговое бремя также неэффективно, поскольку может повлечь за собой существенные невосполнимые потери налоговых доходов для бюджета и объемов общественных благ для населения.

   Однако в любом случае, по истечении определенного периода времени с момента установления новой или существенного изменения действующей системы налогов, фактически сложившееся налоговое бремя будет отражать некий уровень налоговой нагрузки на совокупный доход страны, близкий к равновесному, который может отличаться от потенциального (законодательно установленного, начисленного) налогового бремени.

 Однако в любом случае, по истечении определенного периода времени с момента установления новой или существенного изменения действующей системы налогов, фактически сложившееся налоговое бремя будет отражать некий уровень налоговой нагрузки на совокупный доход страны, близкий к равновесному, который может отличаться от потенциального (законодательно установленного, начисленного) налогового бремени.

   Итак, с общеэкономических позиций, содержание налогового бремени составляют процессы формирования совокупный цены государственных услуг в виде доли налоговых изъятий совокупного дохода страны, или совокупной ставки налогов к добавленной стоимости, складывающихся под влиянием законов рыночной экономики и частных налоговых законов (стоимости, спроса и предложения, налогового предела и др.).

   Если необходимое налоговое равновесие устанавливается в результате стихийной балансировки спроса на налоги и предложения доходных источников для налогообложения в условиях монопольного «рынка» государственных услуг и субъективной оценки налогоплательщиками объема получаемых общественных благ, то этот процесс растягивается на неопределенное время, в течении которого государство, налогоплательщики и общество в целом несут существенные потери потенциальных доходов и недопотребленных общественных благ. Потребители государственных услуг интуитивно определяют соответствие или несоответствие потенциального бремени начисленных налогов количеству и качеству фактически получаемых общественных благ, поскольку последние можно измерить лишь косвенно по объему бюджетных расходов, данные о которых либо недоступны основной массе налогоплательщиков, либо сами расходы не воспринимаются ими как относительная форма стоимости, а налоги как эквивалент стоимости (ценности) государственных услуг. Именно такое субъективное восприятие, количественная и качественная интуитивная оценка налогоплательщиками общественных благ по отношению к бремени начисленных налогов лежит в основе принятия ими решений об объемах легализации доходов и объектов для налогообложения, о масштабах сокрытия доходов и уклонения от налогов. К примеру, в скандинавских странах самое высокое в Европе налоговое бремя не смущает налогоплательщиков, они готов платить высокие налоги, поскольку реально ощущают на себе государственную социальную и экономическую поддержку в виде социальных благ и экономических выгод (в этих странах около 80 % составляет средний класс, в чем большая заслуга государства).

   Однако, наибольшего фискального эффекта для государства и финансового эффекта для налогоплательщиков можно добиться в более короткие сроки на основе проведения политики государственного регулирования и оптимизации налогового бремени. Процесс оптимизации предполагает законодательное установление государством равновесных ценовых параметров налогового бремени: налогового оптимума в рамках нижней и верхней предельных границ налогообложения (налоговых пределов), оптимальных размеров ставок основных налогов и т. д., обеспечивающих максимально возможный фискальный, регулирующий и контрольно-регулятивный эффект в экономике.

   Оптимальное налоговое бремя предполагает сведение к минимуму влияния фактора монополии в процессе формирования цены услуг государства, создает условия для органичного сочетания интересов всех субъектов налоговых отношений, для роста доходов государства и налогоплательщиков на базе общего экономического роста. Оптимальный уровень налогового бремени – это такой его равновесный уровень, при котором налогоплательщики относительно безболезненно для своих финансов согласны платить установленные налоги по основным элементам налогообложения (налоговым ставкам, объектам, базам,), получая адекватное количество и качество общественных благ.

   Процесс налогового регулирования, в частности оптимизации налогового бремени, непосредственно связан с такими понятиями, как «налоговые пределы», «налоговый оптимум». Оптимальное равновесное налоговое бремя и налоговые пределы (нижний и верхний уровни налоговых изъятий добавленной стоимости) индивидуальны в своих значениях для каждой отдельно взятой страны и временных периодов ее развития. Величина налогового бремени, считающаяся оптимальной для экономики одной страны на данном временном промежутке, может быть завышенной или заниженной для экономики другой или той же страны в разных временных измерениях.

   Не может быть единых, универсальных для разных экономик равновесных параметров налогового бремени – налоговых пределов и оптимума.

Налоговые пределы (нижний и верхний) также индивидуальны для каждой страны. Их необходимо рассчитывать для определения оптимального уровня налогового бремени. Нижняя граница налогообложения показывает минимальный уровень цены, ниже которого государство не сможет в полной мере удовлетворить общественные потребности в коллективных благах по стандарту, выработанному на данном этапе развития страны. Не следует забывать, что уровень налогообложения, установленный ниже минимальной границы может повлечь за собой невосполнимые потери потенциальных налоговых доходов для государства и недопотребление потенциальных общественных благ населением.

   Превышение верхнего предела налогообложения чревато еще более серьезными последствиями, так как влечет за собой не только потери доходов государством и налогоплательщиками, массовое уклонение от налогов и уход легальной экономики в «теневую», но и требует довольно длительного периода времени для адаптации налогоплательщиков при снижении государством налогового бремени даже до оптимальных его параметров.

   Соответственно, значение налогового оптимума (точки равновесия) находится между нижней и верхней границами налоговых изъятий валовой или чистой добавленной стоимости (валового или чистого продукта общества).

   Налоговое бремя, будучи продуктом «обмена», распределения и перераспределения, само подлежит распределению в соответствии с выработанными мировой теорией и практикой подходами (концепциями) к решению этой важной проблемы построения системы налогообложения и налоговой системы страны. Общее налоговое бремя оценивается и распределяется по элементам валовой добавленной стоимости (валовая прибыль, оплата труда, другие доходы, амортизация), по сферам, отраслям и отдельным группам налогоплательщиков на основе определенных принципов.

   Обычно выделяют два основных подхода (концепции, основополагающих принципа) к распределению налогового бремени в экономике: принцип полученных благ (выгод) и принцип платежеспособности.

Первый подход (принцип) также предусматривает, в свою очередь, два способа распределения налогового бремени.   Один из них предполагает, что предприниматели и домашние хозяйства должны приобретать государственные услуги так же, как продаются обычные товары и услуги. Поэтому непосредственно, в зависимости от объема потребляемых общественных благ, должно распределяться и налоговое бремя среди субъектов воспроизводства. Лица, получающие большую выгоду от таких благ и услуг, должны уплачивать адекватные налоги для финансирования соответствующих государственных расходов. На этом принципе строится обложение целевыми налогами и распределяется их бремя – единый социальный налог, отчасти налоги за пользование природными ресурсами, транспортный налог и иные налоги – источники формирования государственных дорожных фондов, лицензионные и регистрационные сборы, таможенная и государственная пошлины. Эти и некоторые другие налоговые платежи обычно напрямую привязываются к конкретным видам государственных расходов и (или) объемам конкретных благ (выгод).

**2.Какими методиками можно рассчитать налоговое бремя в экономике и для предприятий?**

Налоговое бремя можно рассчитывать по всей совокупности установленных налогов и сборов, по отдельным их группам и видам, а также для совокупного налогоплательщика и отдельных их групп (организации и физические лица, по отраслям и сферам деятельности).

   Налоговое бремя исчисляется как отношение налоговой массы к базовому показателю, чаще всего, в процентах, реже в копейках на 1 руб. экономической базы. Чем выше налоговое бремя, тем меньше доходов остается у предприятий и населения для производственного, социального и личного потребления, а большая часть стоимости созданного продукта концентрируется у государства. И наоборот.

   Сложившийся уровень налогового бремени показывает степень централизации и обобществления ВВП и его составных частей, которая, с одной стороны, несет в себе печать субъективных, монопольных действий правительства, а с другой стороны, отражает объективные рыночные и налоговые закономерности, особенности экономической модели и достигнутый уровень социально-экономического развития страны. Чрезмерная тяжесть налогового бремени угнетает рыночную экономику, не дает возможности нормально функционировать предприятиям и снижает жизненный уровень основной массы населения. Чрезмерно низкий уровень налогового бремени не позволяет государству в полной мере выполнять свои функции по обеспечению населения и хозяйствующих субъектов необходимыми общественными благами. Поэтому для решения данной дилеммы необходимо выйти на некий оптимальной уровень налогового бремени*,* учитывающий одновременно и общественные, и государственные, и частные (личные) интересы.

   Но для этого необходимо, в первую очередь, точно оценить реально сложившееся налоговое бремя на основе качественной, объективной и справедливой методики его исчисления, определить налоговые пределы и оптимум, а затем провести сравнительный количественный и структурный анализ соответствия или несоответствия фактического уровня налогового бремени оптимальным параметрам.

   К сожалению, приходится контрастировать тот факт, что официальная методика расчета налогового бремени, применяемая органами государственной статистики, не совсем соответствуют названным выше требованиям. Согласно этой методике, налоговое бремя (НБ) определяется как доля (в процентах) фактических налоговых поступлений в бюджетную систему (ФН) в ВВП.

 Показатель доли уплаченных налогов в ВВП удобен для целей проведения международного сравнительного анализа налогового бремени, но не дает полного и объективного представления о действительной его тяжести в современной России. Поэтому он непригоден для целей определения приоритетов эффективной налоговой политики и требует своей корректировки.

   В числителе показателя налогового бремени должна быть отражена сумма начисленных, а не уплаченных (фактически поступивших в бюджет) налогов. В действительности на налогоплательщика давит не столько бремя налогов, которые он согласен заплатить или уже заплатил, сколько бремя налоговых платежей, которые потенциально, по закону должно заплатить обязанное лицо. Методически сумму начисленных налогов можно определить путем сложения сумм фактически поступивших в бюджетную систему налоговых платежей и задолженности по налогам и сборам. Последняя продолжает давить на налогоплательщиков, поскольку должна быть обязательно погашена ими, переходя на последующие отчетные периоды и обрастая налоговыми санкциями. Учитывая, что на протяжении многих лет задолженность по налогам и сборам в России составляет в среднем около 30 % к фактическим налоговым поступлениям, долю налогов в ВВП следует скорректировать (увеличить) на эту величину.

   Использование при расчетах налогового бремени в качестве базового показателя ВВП также представляется недостаточно обоснованным, так как он завышает фактическую величину доходов для налогообложения.

   Во-первых, показатель ВВП в Системе национальных счетов исчисляется как сумма валовых добавленных стоимостей по отраслям экономики и чистых (без субсидий) косвенных налогов на продукты и импорт. ВВП и ВДС синтезируют в себе всю совокупность доходов в экономике, включая их валовую часть – амортизацию. Последняя не должна выступать постоянным источником уплаты налогов, у нее другое экономическое предназначение – быть источником финансирования расходов на воспроизводство изношенного амортизируемого имущества. Учет амортизации в базовом показателе заведомо занижает действительное бремя налогов по отношению к доходным источникам их уплаты.

   Во-вторых, по принятой методике расчета ВВП органами статистики, этот показатель увеличивается в среднем на 22–25 % на долю так называемого «теневого» сектора экономики. Эта часть экономики вообще не платит никаких налогов, поэтому включение ее в расчет налогового бремени в составе базового показателя также искусственно занижает фактическую налоговую нагрузку.

   Таким образом, в знаменателе формулы расчета налогового бремени необходимо принять показатель чистой добавленной стоимости в рыночных ценах с учетом косвенных налогов, то есть величину ВВП без доли «теневой» экономики минус сумма амортизации, или, по-другому, ВДС, созданная легальным сектором экономики, плюс чистые косвенные налоги на продукты и импорт, минус амортизация.

Итак, из результатов анализа налогового бремени в современной России можно сделать ряд выводов, связанных с приоритетами налоговой политики.

   Во-первых, необходимо довести общее налоговое бремя до оптимальных параметров. Это позволит обеспечить бюджет необходимыми доходными источниками на базе общего экономического и инвестиционного роста.

   Во-вторых, при снижении совокупного налогового бремени не следует забывать о нижнем его пределе. Уровень налогообложения ниже этого предела чреват существенными невосполнимыми налоговыми потерями государства.

   В-третьих, следует оптимизировать структуру общего налогового бремени, особенно это касается налоговых начислений на оплату труда в форме единого социального налога. Они не должны превышать прямых налоговых начислений на прибыль (24 %), чтобы предотвратить сокрытие доходов налогоплательщиками и искусственный перелив средств из одной формы доходов в другую под влиянием фактора различий в налоговой нагрузке на них.

   В-четвертых, снижать налоговое бремя необходимо постепенно и поэтапно. Единовременное, резкое уменьшение совокупной налоговой нагрузки приведет лишь к серьезным потерям текущих доходов, затруднит выполнение государством своих функций, подорвет основу для проведения дальнейших налоговых реформ. Поэтому, снижать налоговое бремя необходимо на 3–4 % в год, что позволит более безболезненно экономике пройти временную адаптацию к новым условиям и пропорциям распределения общественного продукта.

**3.Задача**

Организация ввозит на таможенную территорию России сигареты:

1. С фильтром:

Количество – 85 600 000 шт.;

Таможенная стоимость товара – 54 000 000 руб.;

Таможенные пошлины – 4 000 000 руб.;

НДС, уплаченный при ввозе товаров – 9 720 000 руб.;

1. Без фильтра:

Количество – 25 500 000 шт.;

Таможенная стоимость товара – 12 750 000 руб.;

Таможенные пошлины – 1 500 000 руб.;

НДС, уплаченный при ввозе товаров – 2 295 000 руб.;

1. Максимальная розничная цена сигарет с фильтром – 45 руб., без фильтра – 27 руб.

Определить сумму акциза, подлежащую уплате в бюджет.

Решение.

При решении задачи необходимо руководствоваться положениями главы 22 НК РФ. Сумма акциза, подлежащая уплате при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, исчисляется как сумма, полученная в результате сложения сумм акциза, рассчитанных как произведение твердой налоговой ставки и объема реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении и как соответствующая адвалорной налоговой ставке процентная доля стоимости таких товаров (ст. 202, п. 3 ст. 194 НК РФ).

Сумма НДС, уплаченная при ввозе товаров, в расчетах не участвует.

На рассматриваемый товар установлена комбинированная налоговая ставка: на сигареты с фильтром – 65 руб. 00 коп. за 1000 штук + 8%, но не менее 20% отпускной цены, на сигареты без фильтра – 28 руб. 00 коп. за 1000 штук + 8%, но не менее 20% отпускной цены (ст. 193 НК РФ, на 2005 г.). Примем, что отпускная цена товаров равна сумме их таможенной стоимости и таможенной пошлины.

Следовательно, сумма акциза составит:

* По сигаретам с фильтром:

85 600 000 : 1000 × 65 + (54 000 000 + 4 000 000) × 8%) = 10 204 000 (руб.)

Определим 20% цены: (54 000 000 + 4 000 000) × 20% = 11 600 000 (руб.)

Сумма акциза, рассчитанная как 20% цены, выше, чем исчисленная по комбинированной ставке, значит организация по данной партии товаров уплатит акциз в размере 11 600 000 руб.

* По сигаретам без фильтра:

25 500 000 : 1000 × 28 + (12 750 000 + 1 500 000) × 8% = 1 854 000 (руб.)

Определим 20% цены: (12 750 000 + 1 500 000) × 20% : 100% = 2 850 000 (руб.)

Сумма акциза, рассчитанная как 20% цены, выше, чем исчисленная по комбинированной ставке, значит организация по данной партии товаров уплатит акциз в размере 2 850 000 руб.

Общая сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет, составит 14 450 000 руб. (11 600 000 + 2 850 000).

Ответ: 14 450 000 руб.

Литература

1. Барулин С. В. «Налоговый менеджмент», изд. Омега-Л, Москва, 2007 г.
2. Вылкова Е. С., Романовский М. В. «Налоговое планирование», изд. Питер, Санкт-Петербург, 2004 г.
3. Владыка М. В., Тарасова В. Ф., Сапрыкина Т. В. «Сборник задач по налогам и налогообложению», изд. Юнорус, Москва, 2007 г.
4. Карп М. В. «Налоговый менеджмент», изд. Юнити-Дана, Москва, 2001 г.
5. Налоговый кодекс РФ, часть 1,2. Изд. Эскмо, 2010 г.