**СОДЕРЖАНИЕ**

ВВЕДЕНИЕ

ГЛАВА 1 Правовые и теоретические аспекты налогообложения предприятий бюджетной сферы в Российской Федерации

1.1 Понятие «бюджетное учреждение» и принципы его финансирования

1.2 Учетная политика для целей налогообложения и ее формирование

ГЛАВА 2 Методология бюджетного налогообложения учреждений

2.1 Налоги, взимаемые с бюджетных учреждений

2.2 Проведение налоговых проверок в бюджетных учреждениях

ГЛАВА 3 Анализ налогообложения предприятий бюджетной сферы на примере МОУДОД ЦК и ВПВ «Чайка»

3.1 Краткая характеристика МОУДОД ЦК и ВПВ «Чайка»

3.2 Расчёт налогов на примере МОУДОД ЦК и ВПВ «Чайка» и их динамика за 2006-2008г.

3.3 Рекомендации по совершенствованию налогообложения

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

**ВВЕДЕНИЕ**

Бюджетные учреждения занимают ведущее место в системе некоммерческих организаций. Они создавались и создаются органами государственной власти и муниципальных образований для выполнения социально-культурных, научно-исследовательских, управленческих и иных функций некоммерческого характера.

Их деятельность финансируется из соответствующего бюджета или бюджетов государственных внебюджетных фондов, на основе ежегодно утверждаемых смет доходов и расходов.

Бюджетные учреждения помимо осуществления деятельности предусмотренной уставом, имеют право заниматься предпринимательской деятельностью.

Во многом расширению предпринимательской деятельности бюджетных учреждений, увеличению доходов от нее способствовало налоговое законодательство. Уже первыми законодательными актами Российской Федерации по налогам и сборам был предусмотрен широкий перечень льгот по налогообложению доходов от предпринимательской деятельности бюджетных учреждений, в том числе учреждений образования, здравоохранения, культуры и др.

Из-за недостаточного финансирования со стороны государства бюджетные учреждения задолжали банкам и поставщикам материальных ресурсов. Будучи не в состоянии обеспечить даже своевременную выплату заработной платы своим работникам, они приостановили работы по строительству и капитальному ремонту зданий, развитию материальной базы. Все это отрицательно влияет на деятельность бюджетных учреждений.

В эпоху развития новых экономических отношений, выбранная мной тема выпускной квалификационной работы является наиболее актуальной. От правильного (оптимального) выбора налоговой системы зависит залог успешного решения проблем стоящих перед страной.

Актуальность рассмотрения данной темы подтверждается еще и тем фактом, что налоги являются одним из основных видов дохода федерального бюджета Российской Федерации.

Целью выпускной квалификационной работы является детальное рассмотрение особенностей и специфики налогообложения бюджетных учреждений

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- рассмотреть правовые и теоретические аспекты налогообложения предприятий бюджетной сферы в РФ;

- изучить методологию бюджетного налогообложения учреждений;

- проанализировать особенности налогообложения бюджетного учреждения;

- обозначить пути совершенствования налогообложения бюджетных учреждений.

Объект исследования – муниципальное образовательное учреждение дополнительного образования детей центр культурного и военно-патриотического воспитания «Чайка».

Предмет исследования – система налогообложения на данном предприятии.

В выпускной квалификационной работе использована российская законодательная и нормативно-правовая база по налогообложению и налоговому учету.

В процессе исследования используется информация, отраженная в первичных и сводных документах, регистрах синтетического и аналитического учета, бухгалтерской отчетности, расчетах, декларациях и отчетах по налогообложению в МОУДОД ЦК и ВПВ «Чайка».

Теоретическую базу составили общая экономическая теория, научные труды ведущих российских и ученых-экономистов в области теории и совершенствования практики налогообложения бюджетных учреждений.

В рамках данного исследования были применены классические методы экономического анализа – метод сравнения, метод построения аналитических таблиц.

**ГЛАВА 1 Правовые и теоретические аспекты налогообложения предприятий бюджетной сферы в Российской Федерации**

**1.1 Понятие «бюджетное учреждение» и принципы его финансирования**

Основным нормативным актом, который устанавливает правовые основы бюджетной системы Российской Федерации, является Бюджетный кодекс Российской Федерации (далее – БК РФ). Бюджетный кодекс регулирует правовые отношения, возникающие в процессе планирования, составления и утверждения бюджетов всех уровней, формирования доходов и осуществления расходов соответствующих бюджетов, а также взаимоотношения между учреждениями, министерствами, ведомствами, распорядителями финансов и прочими субъектами бюджетных отношений.

Понятие бюджетного учреждения приведено в ст. 161 БК РФ и определяет его как организацию, созданную органами государственной власти Российской Федерации, органами государственной власти субъектов Российской Федерации или органами местного самоуправления для осуществления управленческих, научно-технических, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера, деятельность которой финансируется из соответствующего бюджета или государственного внебюджетного фонда на основе сметы доходов и расходов.

Исходя из этого определения отличие бюджетных учреждений от прочих организаций других организационно-правовых форм состоит в том, что:

- они созданы органами государственной власти Российской Федерации, органами государственной власти субъектов Российской Федерации или муниципальной власти, которые и являются собственниками имущества бюджетных учреждений;

- они созданы для выполнения функций некоммерческого характера;

- они финансируются из соответствующего бюджета или государственного внебюджетного фонда;

- смета доходов и расходов бюджетного учреждения составляется и утверждается в установленном порядке и является основной для выделения и расходования бюджетных средств.

Таким образом, чтобы правильно определить статус организации, необходимо учитывать порядок финансирования организации, ее организационно-правовую форму и задачи, ради которых эта организация создана.

Бюджетные учреждения являются частью бюджетной системы Российской Федерации. Бюджетная система – это совокупность бюджетов всех уровней, основанная на государственном устройстве Российской Федерации и экономических отношениях и регулируемая нормами права.

Бюджет – это форма образования и расходования фонда денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления [7,c.6].

Бюджетная система Российской Федерации в соответствии со ст. 10 БК РФ состоит из бюджетов следующих уровней:

* федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов;
* бюджеты субъектов Российской Федерации и бюджеты территориальных государственных внебюджетных фондов;
* местные бюджеты, в том числе:

а) бюджеты муниципальных районов, бюджеты городских округов, бюджеты внутригородских муниципальных образований городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга;

б) бюджеты городских и сельских поселений.

Федеральные бюджеты и бюджеты субъектов Российской Федерации разрабатываются и утверждаются в форме законов, местные – в форме правовых актов представительных органов местного самоуправления или в порядке, установленном уставами муниципальных образований.

Бюджетные учреждения финансируются за счет средств федерального бюджета Российской Федерации, бюджета субъекта Российской Федерации, местного бюджета, государственных внебюджетных фондов и за счет средств бюджетов всех уровней.

Бюджетные учреждения могут получать еще и внебюджетные доходы.

Финансирование бюджетных учреждений происходит в несколько этапов.

Первый этап. Составление и утверждение бюджетной росписи.

Бюджетная роспись составляется на основе утвержденного бюджета главным распорядителем бюджетных средств по получателям бюджетных средств.

Главный распорядитель бюджетных средств – это орган государственной власти Российской Федерации, орган государственной власти субъекта Российской Федерации, орган местного самоуправления или иной прямой получатель средств бюджета, определенный соответствующим законом (правовым актом) о бюджете на очередной финансовый год и имеющий право распределять ассигнования по направлениям, установленным этим законом (правовым актом), по распорядителям и получателям средств бюджета, находящимся в его ведении.

Получатель бюджетных средств – это бюджетное учреждение, находящееся в ведении главного распорядителя или распорядителя, имеющее право на получение бюджетных ассигнований.

Роспись составляется в десятидневный срок со дня утверждения бюджета в соответствии с функциональной и экономической классификацией расходов с поквартальной разбивкой. После этого роспись подается на утверждение в орган исполнительной власти, ответственный за составления бюджета.

Второй этап. Уведомление о бюджетных ассигнованиях. После утверждения сводной бюджетной росписи исполнительный бюджетный орган в течение 10 дней доводит ее показатели до всех получателей бюджетных средств в форме уведомления о бюджетных ассигнованиях на период действия утвержденного бюджета.

Третий этап. Смета доходов и расходов. Бюджетные учреждения в течение 10 дней со дня получения уведомлений о бюджетных ассигнованиях обязаны составить и представить на утверждение смету доходов и расходов по установленной форме. Распорядитель бюджетных средств должен утвердить представленную смету в течение 5 дней и в течение одного рабочего дня со дня утверждения сметы передать ее в орган, исполняющий бюджет.

Четвертый этап. Лимиты бюджетных обязательств. Данные лимиты представляют собой предельный объем прав получателя на принятие им денежных обязательств, оплачиваемых за счет средств соответствующего бюджета. Лимиты бюджетных обязательств доводятся до всех распорядителей и получателей бюджетных средств органом, исполняющим бюджет, не позднее 5 дней до начала периода их действия и представляют собой объем бюджетных обязательств, определенных для распорядителей и получателей бюджетных средств на период не более трех месяцев.

На основании уведомлений о выделенном лимите получатели бюджетных средств имеют право осуществлять расходы и платежи путем составления платежных документов, в пределах, доведенных до них лимитов и в соответствии со сметой доходов и расходов. Расходование бюджетных средств осуществляется путем списания денежных средств с единого счета бюджета. Объем расходуемых бюджетных средств должен соответствовать объему подтвержденных денежных обязательств [7,c.8].

Бюджетные учреждения расходуют бюджетные средства строго на определенные цели:

* на оплату труда в соответствии с заключенными трудовыми договорами и актами, регулирующими размер заработной платы;
* на перечисление страховых взносов в государственные внебюджетные фонды;
* на трансферты населению, выплачиваемые в соответствии с законодательством;
* на командировочные и иные компенсационные выплаты работникам в соответствии с законодательством;
* на оплату товаров, работ и услуг по заключенным государственным или муниципальным контрактам;
* на оплату товаров, работ и услуг в соответствии с утвержденными сметами без заключения государственных или муниципальных контрактов.

Расходование бюджетных средств бюджетными учреждениями на иные цели не допускается.

В случае выявления фактов нецелевого использования бюджетных средств на расходы бюджетного учреждения накладывается блокировка, что означает сокращение лимитов бюджетных обязательств или отказ в подтверждении принятых бюджетных обязательств.

В бюджетных учреждениях принятые бюджетные обязательства представляют заключенные получателями бюджетных средств договоры на выполнение работ и услуг с исполнителями этих работ и услуг в пределах лимитов бюджетных обязательств.

Блокировка расходов бюджета проводится по решению руководителя финансового органа на любом этапе исполнения бюджета. Решение о блокировке расходов отменяется только после выполнения учреждением условий, невыполнение которых повлекло блокировку расходов.

Бюджетные учреждения имеют право:

на своевременное получение и использование бюджетных средств в соответствии с утвержденным росписью размером с учетом сокращения и индексации;

на своевременное уведомление о бюджетных ассигнованиях и лимитах бюджетных обязательств;

на компенсацию в размере недофинансирования.

К обязанностям бюджетных учреждений относятся:

- своевременная подача бюджетных заявок или других документов, подтверждающих право на получение бюджетных средств;

- эффективное использование бюджетных средств в соответствии с их целевым назначением;

- своевременный и полный возврат бюджетных средств, предоставленных на возвратной основе;

- своевременная и полная оплата за пользование бюджетными средствами, предоставленными на возвратной основе;

- своевременное представление отчетов и иных сведений об использовании бюджетных средств.

Как было отмечено, помимо финансирования из бюджетов всех уровней, бюджетные учреждения могут получать средства из следующих источников:

- внебюджетных источников;

- от государственных внебюджетных фондов;

- целевых средств;

- безвозмездных поступлений;

- за счет осуществления предпринимательской деятельности;

- за счет средств, поступивших во временное распоряжение.

**1.2 Учетная политика для целей налогообложения и ее формирование**

С 1 января 2005 года вступила в действие Инструкция по бюджетному учету № 70н, которая предусматривает новые подходы к ведению бухгалтерского учета бюджетными организациями.

Переход на новую Инструкцию по ведению бухгалтерского учета бюджетными учреждениями обусловил необходимость разработки и применения учетной политики. Инструкция № 70н дает только общие принципы ведения учета, однако на практике деятельность каждого учреждения имеет свои специфические особенности. Учетная политика позволяет отражать отраслевую специфику и другие особенности финансово-хозяйственной деятельности учреждения.

Под учетной политикой понимается принятая учреждением совокупность способов ведения бухгалтерского учета, выбранных организацией для использования первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности [27,c.3].

Порядок ведения бюджетного учета всегда был строго регламентирован и потому не являлся большой профессиональной проблемой для бухгалтеров-бюджетников. В организации же налогового учета жесткие нормативные рамки отсутствуют, что предоставляет тем самым возможность выбора из множества альтернативных вариантов и создает определенные трудности в процессе рационального построения налогового учета.

Все организации, в том числе и бюджетные учреждения, обязаны самостоятельно формировать учетную политику в целях как бухгалтерского учета, так и налогообложения исходя из своей структуры отраслевой принадлежности и других особенностей деятельности.

Согласно ст. 313 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) порядок ведения налогового учета устанавливается в учетной политике для целей налогообложения, которая должна обеспечивать отражение полной и достоверной информации о порядке учета хозяйственных операций, осуществленных в течение отчетного периода, а также информации для контроля внешними и внутренними пользователями за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

Принятая организацией учетная политика для целей налогообложения утверждается соответствующими приказами, распоряжениями руководителя. Она применяется с 1 января каждого года, следующего за годом утверждения ее соответствующим приказом, распоряжением руководителя организации, и является обязательной для всех обособленных подразделений организации.

Учетная политика для целей налогообложения, принятая вновь созданной организацией, утверждается не позднее окончания первого налогового периода.

Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и объектов в целях налогообложения осуществляется налогоплательщиком в случае изменения законодательства о налогах и сборах или применяемых методов учета. Решение о внесении изменений в учетную политику при изменении применяемых методов учета принимается с начала налогового периода, а при изменении законодательства о налогах и сборах не ранее чем с момента вступления в силу изменений.

Учетная политика учреждения для целей налогообложения формирует и документально закрепляет принципы организации налогового учета, форм его ведения, а также порядка отражения в нем осуществляемых учреждением финансово-хозяйственных операций.

Основная функция учетной политики учреждения для целей налогообложения – определить объекты налогового учета, организация учета которых для целей налогообложения отличается от организации бюджетного учета аналогичных операций, в целях выявления сумм доходов и расходов учреждения, отражаемых в бюджетном, но не учитываемых в налоговом учете, и наоборот.

Учитывая выше изложенное, в учетной политике для целей налогообложения, кроме всего прочего, следует регламентировать следующие вопросы:

- выбрать порядок учета и списания стоимости материальных запасов (по фактической или по средней стоимости);

- уточнить перечень прямых и косвенных расходов учреждения;

- уточнить порядок распределения транспортных и коммунальных затрат, а также расходов на оплату услуг связи и содержание нефинансовых активов;

- уточнить классификацию для целей налогообложения прибыли платежей в возмещение коммунальных и прочих расходов учреждения арендаторами закрепленного за ним имущества;

- выбрать один из двух описанных в предыдущем разделе методологических подходов к организации налогового учета, а также описать порядок учета всех возможных отклонений налогового учета от бюджетного;

- регламентировать формы, а также порядок оформления и ведения регистров налогового учета.

Кроме основных принципов организации налогового учета для целей формирования облагаемой базы по налогу на прибыль, в учетной политике для целей налогообложения следует уточнить также и основные положения формирования базы расчета по другим налогам учреждения (НДС, налог на имущество и т.п.).

Решения о любых изменениях (в действующем законодательстве о налогах и сборах или в порядке учета отдельных хозяйственных операций, влияющих на налогообложение) отражаются в учетной политике для целей налогообложения и применяются с начала нового налогового периода [30,c.6].

Мы рассмотрим порядок отражения в учетной политике налогов, которые являются специфическими для бюджетных учреждений.

Раздел 1 учетной политики для целей налогообложения следует назвать «Общие положения». В нем следует перечислить все налоги, подлежащие уплате учреждением, определить лицо или службу, ответственную за ведение налогового учета, и утвердить структуру документооборота, с целью обеспечения контроля за непрерывным отражением в хронологическом порядке фактов хозяйственной деятельности, которые в соответствии с установленным НК РФ порядком могут повлечь за собой изменения размера налоговой базы, а также определить случаи изменения учетной политики.

Следующие разделы можно посвятить отдельным видам налогов, уплачиваемым бюджетным учреждением.

В разделе «Налог на прибыль» целесообразно отразить основные направления предпринимательской деятельности в связи с тем, что в соответствии со ст. 321.1 НК РФ ведется раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования и коммерческой деятельности бюджетных учреждений.

Для исчисления налогооблагаемой базы в учетной политике бюджетным учреждениям следует определить состав доходов и расходов.

В разделе учетной политики «Налог на добавленную стоимость» бюджетные учреждения устанавливают перечень операций, облагаемых, не облагаемых НДС.

Кроме того, в связи с тем, что учет НДС ведется на основании счетов-фактур, в учетной политике следует определить лиц, ответственных за их подписание.

В разделе «Транспортный налог» учреждения перечисляют все транспортные средства, зарегистрированные за учреждением.

В разделе «Налог на имущество организаций» также целесообразно перечислить объекты налогообложения данным налогом, включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность.

В разделе «Заключительные положения» учреждению следует отразить порядок уплаты налогов в бюджет (квартальные авансовые платежи по налогу на прибыль; ежемесячные платежи или ежеквартальные платежи) и закрепить направления и объемы использования прибыли (например, на материальное поощрение сотрудников, на социальные выплаты и материально-техническую базу учреждения), так как в соответствии со ст. 161 Бюджетного кодекса РФ бюджетное учреждение при исполнении сметы доходов и расходов самостоятельно в расходовании средств, полученных за счет внебюджетных источников.

При формировании учетной политики необходимо исходить из того, что организация должна использовать наиболее оптимальные варианты при расчете и уплате налогов. Грамотно составленная учетная политика влияет на величину определяемой прибыли, объемы и сроки налоговых платежей и, соответственно, на доходную часть соответствующего бюджета [19,c.53].

**ГЛАВА 2 Методология бюджетного налогообложения учреждений**

**2.1 Налоги, взимаемые с бюджетных учреждений**

Каждое лицо (как юридическое, так и физическое) должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения для всех членов общества независимо от социальных, расовых, национальных, религиозных и иных других признаков. Налоги и сборы не должны препятствовать реализации гражданами своих конституционных прав. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога. Налоги и сборы должны иметь экономическое обоснование и не могут быть произвольными и имеет дискриминационный характер [23,c.378].

Бюджетные учреждения, как и большинство организаций и учреждений Российской Федерации являются плательщиками налога на добавленную стоимость, налога на прибыль, налога на имущество организаций, земельного налога, единого социального налога и других. Кроме того бюджетные организации выполняют обязанности налогового агента по сбору и перечислению в бюджет налога на доходы физических лиц.

Единый социальный налог. Единый социальный налог (взнос) - это налог, зачисляемый в государственные внебюджетные фонды (Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации и фонды обязательного медицинского страхования Российской Федерации) и предназначенный для мобилизации средств для реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение и медицинскую помощь.

Налоговым периодом для Единого социального налога признается календарный год.

Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налогоплательщики ЕСН делятся на две большие категории - тех, кто производит выплаты физическим лицам и начисляет ЕСН с этих выплат, и тех, кто сам обеспечивает себя работой и платит ЕСН со своих трудовых доходов. На рисунке 2.1 рассматриваются категории налогоплательщиков ЕСН в РФ.

Налогоплательщики ЕСН

Лица, производящие выплаты физическим лицам

Лица, не производящие выплаты физическим лицам (самостоятельно обеспечивающие себя работой)

Организации

Индивидуальные предприниматели

Физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями

Индивидуальные предприниматели, в том числе члены крестьянского (фермерского) хозяйства, адвокаты

**Рисунок 2.1 – Налогоплательщики ЕСН**

Одни и те же лица могут относиться к обеим категориям. Например, индивидуальные предприниматели должны платить ЕСН и со своего дохода, и с выплат в пользу физических лиц.

Объектом налогообложения признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Налоговая база ЕСН определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц [23,c.23].

При определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения, вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности, полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица – работника или членов его семьи, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в их интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования.

Налогоплательщики определяют налоговую базу отдельно по каждому физическому лицу с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

Суммы, не подлежащие налогообложению прописаны, в ст. 238 НК РФ.

От уплаты налога освобождаются (льготируются):

1)организации любых организационно-правовых форм – с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100 000рублей на каждого работника, являющегося инвалидом I, II или III группы и работающего в бюджетном учреждении по трудовому договору;

2)российские фонды поддержки образования и науки – с сумм выплат гражданам РФ в виде грантов (безвозмездной помощи), предоставляемых учителям, преподавателям, школьникам, студентам и (или) аспирантам государственных и (или) муниципальных образовательных учреждений.

В соответствии со ст.241 НК РФ для налогоплательщиков, за исключением выступающих в качестве работодателей налогоплательщиков – сельскохозяйственных товаропроизводителей и родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, применяются ставки налога указанные в таблице 2.1.

**Таблица 2.1- Ставки ЕСН**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Налоговая база на каждое | Федеральный бюджет | Фонд социального  страхования | Фонды медицинского | обязательного  страхования | Итого |
| физическое лицо нарастающим итогом |  | РФ | Федеральный Фонд обязательного медицинского страхования | Территориальные фонды обязательного медицинского страхования |  |
| До 280 000 рублей | 20,0% | 2,9% | 1,1% | 2,0% | 26,0% |
| От 280 001 рубля до 600 000 рублей | 56 000рублей + 7,9% с суммы, превышающей 280 000 рублей | 8120 рублей + 1,0% с суммы, превышающей 280 000 рублей | 3080 рублей + 0,6% с суммы, превышающей 280 000 рублей | 5600 рублей + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 рублей | 72 800 рублей + 10,0% с суммы, превышающей 280 000 рублей |
| Свыше 600 000 рублей | 81 820 рублей + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 рублей | 11 320 рублей | 5000 рублей | 7200 рублей | 104 800 рублей + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 рублей |

Сумма налога исчисляется и уплачивается налогоплательщиками отдельно в федеральный бюджет и каждый фонд и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы.

Сумма налога, подлежащая уплате в Фонд социального страхования РФ, подлежит уменьшению налогоплательщиками на сумму произведенных ими самостоятельно расходов на цели государственного социального страхования, предусмотренных законодательством РФ.

Сумму налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за этот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов. При этом сумма налогового вычета не может превышать сумму налога, подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за этот же период по каждому конкретному работнику [13,c.13].

Уплата ежемесячных авансовых платежей производится не позднее 15-го числа следующего месяца.

Данные о суммах исчисленных, а также уплаченных авансовых платежей, данные о сумме налогового вычета, которым воспользовался налогоплательщик, а также о суммах фактически уплаченных страховых взносов за тот же период налогоплательщик отражает в расчете, представляемом не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, в налоговый орган по форме, утвержденной Минфином РФ,

Разница между суммой налога, подлежащей уплате по итогам налогового периода, и суммами налога, уплаченными в течение налогового периода, подлежит уплате не позднее 15 дней со дня, установленного для подачи налоговой декларации за налоговый период, либо зачету в счет предстоящих платежей по налогу или возврату налогоплательщику[10,с.31].

Ежеквартально не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, налогоплательщики обязаны представлять в региональные отделения Фонда социального страхования РФ сведения (отчеты) по форме, утвержденной Фондом социального страхования РФ.

Налогоплательщики представляют налоговую декларацию по налогу по форме, утвержденной Минфином РФ, не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Некоторые категории бюджетных учреждений имеют льготы по уплате ЕСН в соответствии со ст. 245 НК РФ.

От уплаты налога освобождаются:

1)федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области обороны;

2)федеральные органы исполнительной власти, в составе которых проходят военную службу военнослужащие;

3) федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные в области:

- внутренних дел;

- миграции;

- исполнения наказаний;

- фельдъегерской связи;

- таможенного дела;

- контроля за оборотом наркотических средств и психотропных веществ;

4)государственная противопожарная служба Министерства РФ по делам гражданской обороны, чрезвычайным ситуациям и ликвидации последствий стихийных бедствий;

5)военные суды;

6)судебный департамент при Верховном Суде Российской Федерации;

7)военная коллегия Верховного Суда РФ в части сумм денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения и иных выплат, получаемых военнослужащими; лицами рядового и начальствующего состава органов внутренних дел РФ; Государственной противопожарной службы Министерства РФ по делам гражданской обороны, чрезвычайным ситуациям и ликвидации последствий стихийных бедствий; сотрудниками уголовно-исполнительной системы; таможенной системы РФ; органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ [9,c.38].

Страховые взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Порядок исчисления и уплаты страховых взносов по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев утвержден Федеральным законом от 24 июля 1998г. №125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

Обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний является видом социального страхования и предусматривает:

- обеспечение социальной защиты застрахованных и экономической заинтересованности субъектов страхования в снижении профессионального риска;

- возмещение вреда, причиненного жизни и здоровью застрахованного при исполнении им обязанностей по трудовому договору (контракту) и в иных установленных настоящим Федеральным законом случаях, путем предоставления застрахованному в полном объеме всех необходимых видов обеспечения по страхованию, в том числе оплату расходов на медицинскую, социальную и профессиональную реабилитацию;

- обеспечение предупредительных мер по сокращению производственного травматизма и профессиональных заболеваний.

Органы государственной власти субъектов Российской Федерации, органы местного самоуправления, а также организации и граждане, нанимающие работников, вправе помимо обязательного социального страхования осуществлять за счет собственных средств иные виды страхования работников, предусмотренные законодательством Российской Федерации [7,c.236].

Обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний подлежат:

- физические лица, выполняющие работу на основании трудового договора (контракта), заключенного со страхователем;

- физические лица, осужденные к лишению свободы и привлекаемые к труду страхователем.

Физические лица, выполняющие работу на основании гражданско-правового договора, подлежат обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, если в соответствии с указанным договором страхователь обязан уплачивать страховщику страховые взносы.

Обеспечение по страхованию осуществляется:

1) в виде пособия по временной нетрудоспособности, назначаемого в связи со страховым случаем и выплачиваемого за счет средств на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

2) в виде страховых выплат;

3) в виде оплаты дополнительных расходов, связанных с медицинской, социальной и профессиональной реабилитацией застрахованного при наличии прямых последствий страхового случая.

Страховые взносы уплачиваются страхователем исходя из страхового тарифа с учетом скидки или надбавки, устанавливаемой страховщиком.

Страховые тарифы, дифференцированные по группам отраслей (подотраслей) экономики в зависимости от класса профессионального риска, устанавливаются федеральным законом.

Проект такого федерального закона ежегодно вносится Правительством РФ в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации.

Суммы страховых взносов перечисляются страхователем, заключившим трудовой договор с работником, ежемесячно в срок, установленный для получения (перечисления) в банках средств на выплату заработной платы за истекший месяц, а страхователем, обязанным уплачивать страховые взносы на основании гражданско-правовых договоров, - в срок, установленный страховщиком.

За каждый календарный день просрочки уплаты страховых взносов начисляются пени.

Средства на осуществление обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний зачисляются на единый централизованный счет страховщика в учреждения Банка России и расходуются на цели данного вида социального страхования.

Страхователи ежеквартально не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, обязаны предоставлять страховщику по месту их регистрации отчетность по форме, установленной постановлением ФСС РФ от 22 ноября 2004г. № 111 «Об утверждении формы расчетной ведомости по средствам Фонда социального страхования Российской Федерации (Формы 4-ФСС РФ)».

Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование. Организационные, правовые и финансовые основы обязательного пенсионного страхования в РФ устанавливает Федеральный закон от 20 июля 2004г. № 70-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации».

Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование представляют собой индивидуальные возмездные платежи, которые уплачиваются в бюджет Пенсионного фонда Российской Федерации (далее ПФ РФ). Назначение этих платежей – обеспечение права гражданина на получение пенсии по обязательному пенсионному страхованию в размере, соответствующем сумме страховых взносов, учтенных на его индивидуальном лицевом счете.

Субъектами обязательного пенсионного страхования являются федеральные органы государственной власти, страхователи, страховщик и застрахованные лица.

Обязательное пенсионное страхование в Российской Федерации осуществляется страховщиком, которым является ПФ РФ.

Страхователями по обязательному пенсионному страхованию являются лица, производящие выплаты физическим лицам, в том числе бюджетные организации.

Застрахованные лица – лица, на которых распространяется обязательное пенсионное страхование в соответствии с настоящим федеральным законом. Застрахованными лицами являются граждане Российской Федерации, а также постоянно проживающие на территории Российской Федерации иностранные граждане и лица без гражданства, работающие по трудовому договору или по договору гражданско-правового характера [7,c.239].

Обязательным страховым обеспечением по обязательному пенсионному страхованию являются:

- страховая и накопительная части трудовой пенсии по старости;

- страховая и накопительная части трудовой пенсии по инвалидности;

- страховая часть трудовой пенсии по случаю потери кормильца;

- социальное пособие на погребение умерших пенсионеров, не работавших на день смерти.

Суммы страховых взносов, поступившие за застрахованное лицо в бюджет ПФ РФ, учитываются на его индивидуальном лицевом счете.

Объектом обложения страховыми взносами и базой для начисления страховых взносов являются объект налогообложения и налоговая база по единому социальному налогу (взносу), установленные главой 24 «Единый социальный налог (взнос)» НК РФ,

Расчетным периодом является календарный год.

Расчетный период состоит из отчетных периодов. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

Ежемесячно страхователь уплачивает авансовые платежи, а по итогам отчетного периода рассчитывает разницу между суммой страховых взносов, исчисленных исходя из базы для начисления страховых взносов, определяемой с начала расчетного периода, включая текущий отчетный период, и суммой авансовых платежей, уплаченных за отчетный период.

Сумма страховых взносов исчисляется и уплачивается страхователями отдельно в отношении каждой части страхового взноса и определяется как соответствующая процентная доля базы для начисления страховых взносов.

Ежемесячно страхователи производят исчисление суммы авансовых платежей по страховым взносам, исходя из базы для начисления страховых взносов, исчисленной с начала расчетного периода, и тарифа страхового взноса.

Сумма авансового платежа по страховым взносам, подлежащая уплате за текущий месяц, определяется с учетом ранее уплаченных сумм авансовых платежей.

Уплата сумм авансовых платежей производится ежемесячно в срок, установленный для получения в банке средств на оплату труда за истекший месяц, или в день перечисления денежных средств на оплату труда со счетов страхователя на счета работников, но не позднее 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который начисляется авансовый платеж по страховым взносам.

Данные об исчисленных и уплаченных суммах авансовых платежей страхователь отражает в расчете, представляемом не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным, в налоговый орган по форме, утвержденной Минфином РФ по согласованию с ПФ РФ.

Разница между суммами авансовых платежей, уплаченными за отчетный (расчетный) период, и суммой страховых взносов, подлежащей уплате в соответствии с расчетом (декларацией), подлежит уплате не позднее 15 дней со дня, установленного для подачи расчета (декларации) за отчетный (расчетный) период, либо зачету в счет предстоящих платежей по страховым взносам или возврату страхователю.

По окончании расчетного периода страхователь представляет страховщику расчет с отметкой налогового органа или с иными документами, подтверждающими факт представления расчета в налоговый орган.

Страхователи обязаны вести учет сумм начисленных выплат и вознаграждений, составляющих базу для начисления страховых взносов и сумм страховых взносов, относящихся к указанной базе, по каждому физическому лицу, в пользу которого осуществлялись выплаты.

Страхователи представляют в ПФ РФ сведения в соответствии с законодательством Российской Федерации об индивидуальном персонифицированном учете в системе обязательного пенсионного страхования.

Страхователи представляют декларацию по страховым взносам в налоговый орган не позднее 30 марта года, следующего за истекшим расчетным периодом, по форме, утвержденной Минфином РФ по согласованию с ПФ РФ.

Страхователи – организации, в состав которых входят обособленные подразделения, уплачивают страховые взносы по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого из обособленных подразделений, через которые эти страхователи выплачивают вознаграждения физическим лицам.

Определений условий для применения тарифов страховых взносов производится в целом по организации, включая обособленные подразделения.

Контроль за уплатой страховых взносов на обязательное пенсионное страхование осуществляется налоговыми органами.

Взыскание недоимки по страховым взносам и пеней осуществляется органами ПФ РФ в судебном порядке.

За каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате страховых взносов начисляется пеня, начиная со дня, следующего за установленным днем уплаты страховых взносов.

Пени за каждый день просрочки определяется в процентах от неуплаченной суммы страховых взносов.

Процентная ставка пеней принимается равной одной трехсотой действующей в это время ставка рефинансирования Банка России.

Неуплата или неполная уплата сумм страховых взносов в результате занижения базы для начисления страховых взносов, иного неправильного исчисления страховых взносов или других неправомерных действий, влечет взыскание штрафа в размере 20% неуплаченных сумм страховых взносов.

Налог на доходы физических лиц. Налог на доходы физических лиц регулируется главой 23 НК РФ.

Налогоплательщиками налога на доходы физических лиц, в соответствии со ст. 207 НК РФ, являются физические лица – налоговые резиденты Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Организации, от которых налогоплательщик получает доходы, обязаны при выплате этих доходов исчислить и удержать у налогоплательщика и перечислить в бюджет сумму налога на доходы физических лиц. В этой ситуации бюджетные организации выступают в роли налоговых агентов.

Налоговые агенты обязаны:

- правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщиками, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги;

- в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика о сумме его задолженности;

- вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов, удержанных и перечисленных в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов, в том числе персонально по каждому налогоплательщику;

- представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов;

- вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов, удержанных и перечисленных в бюджет налогов, в том числе персонально по каждому налогоплательщику.

К доходам от источников в Российской Федерации относятся следующие выплаты бюджетных учреждений, в соответствии со ст. 208 НК РФ.

Для определения налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 НК РФ.

Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налоговую базу [21,c.125].

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Доходы, которые не подлежат налогообложению указаны в ст. 217 НК РФ.

При определении размера налоговой базы в соответствии с п. 3 ст. 210 НК РФ налогоплательщик имеет право на получение стандартных налоговых вычетов, согласно ст. 218 НК РФ.

Налоговый вычет предоставляется на основании письменных заявлений и документов, подтверждающих право на данный налоговый вычет.

Социальные и имущественные налоговые вычеты, предусмотренные ст. 219 и 220 НК РФ, производятся налоговыми органами на основании письменного заявления, при подаче налоговой декларации налогоплательщиком.

Право на получение профессиональных налоговых вычетов имеют следующие категории налогоплательщиков в соответствии со ст. 221 НК РФ.Налоговая ставка НДФЛ устанавливается в размере 13%, если иное не предусмотрено НК РФ.

Сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду.

Сумма налога определяется в полных рублях. Сумма налога менее 50 копеек отбрасывается, а 50 копеек и более округляются до полного рубля.

Исчисление сумм налога производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется конкретная налоговая ставка, начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

Сумма налога применительно к доходам, в отношении которых применяются иные налоговые ставки, исчисляется налоговым агентом отдельно по каждой сумме указанного дохода, начисленного налогоплательщику.

Исчисление суммы налога производится без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и удержанных другими налоговыми агентами сумм налога.

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

Налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках.

Излишне удержанные налоговым агентом из дохода налогоплательщика суммы налога подлежат возврату налоговым агентом. Для этого налогоплательщик должен представлять налоговому агенту соответствующее заявление [29,c.98].

Суммы налога, не удержанные с физических лиц или удержанные налоговыми агентами не полностью, подлежат взысканию ими с физических лиц до полного погашения этими лицами задолженности по налогу в судебном порядке.

Суммы налога, не взысканные в результате уклонения налогоплательщика от налогообложения, взыскиваются за все время уклонения от уплаты налога.

Налоговые агенты ведут учет доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде, по форме № 1-НДФЛ «Налоговая карточка по учету доходов и налога на доходы физических лиц», установленной приказом МНС РФ от 31 октября 2003г. № БГ-3-04/583 «Об утверждении форм отчетности по налогу на доходы физических лиц за 2003г.».

Сведения о доходах физических лиц за налоговый период и суммах, начисленных и удержанных в этом налоговом периоде налогов, представляются в налоговый орган по месту учета налогового агента ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме № 2-НДФЛ «Справка о доходах физического лица».

Поскольку в отношении налога на доходы физических лиц бюджетные учреждения являются налоговыми агентами, то они не представляют в налоговые органы налоговую декларацию. Это делают сами налогоплательщики.

Статьей 123 НК РФ установлена ответственность налогового агента за невыполнение обязанности по удержанию и (или) перечислению.

Налоговые органы имеют право взыскивать с налогового агента сумму неудержанного и не перечисленного налога, пени за задержку перечисления удержанных налогов в бюджет и штраф в размере 20% от суммы, подлежащей удержанию и перечислению в бюджет.

В соответствии со ст. 46 НК РФ недоимка и пени взыскиваются с налогового агента в бессрочном порядке, а штраф – в судебном порядке, предусмотренном ст. 104 НК РФ.

Налог на имущество организаций. Согласно ст. 372 НК РФ налог на имущество организаций устанавливается НК РФ и законами субъектов Российской Федерации и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

Законодательные (представительные) органы субъектов РФ определяют налоговую ставку, порядок, сроки уплаты и форму отчетности по налогу на имущество организаций [15,c.35].

Законами субъектов Российской Федерации могут также предусматриваться налоговые льготы по налогу на имущество организаций и основания для их использования налогоплательщиками.

Налогоплательщиками признаются:

- российские организации;

- иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации.

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

Не признаются объектами налогообложения:

земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);

имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации.

Налоговая база по налогу на имущество определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения (ст. 375 НК РФ).

При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

Если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода.

Это положение напрямую касается бюджетных учреждений.

Налоговая база определяется налогоплательщиками самостоятельно.

Среднегодовая (средняя) стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за налоговый (отчетный) период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-ое число следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца, на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу (п. 4 ст. 376 НК РФ).

Налоговым периодом признается календарный год.

Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налоговые ставки в соответствии со ст. 380 НК РФ устанавливаются законами субъектов Российской Федерации и не могут превышать 2,2%.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период [7,c.269].

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога исчисленной и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение налогового периода (п. 1 ст. 382 НК РФ).

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.

Налогоплательщики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по своему местонахождению, по местонахождению каждого своего обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, а также по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества (в отношении которого установлен отдельный порядок исчисления и уплаты налога) налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговую декларацию по налогу.

Налогоплательщики представляют налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Форма налоговой декларации по налогу на имущество организаций (налогового расчета по авансовым платежам) и Инструкция по ее заполнению утверждены приказом МНС России от 20 февраля 2008г. № 27-н «Об утверждении формы налоговой декларации и налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций и порядок их заполнения». Код формы – 1152001.

Земельный налог. Правила исчисления и уплаты земельного налога установлены гл. 31 НК РФ.

Целью взимания земельного налога является стимулирование рационального использования земель. Поэтому размер земельного налога не зависит от результатов хозяйственной деятельности, а определяется в виде платежей за единицу земельной площади в расчете на год. За земельные участки, неиспользуемые или используемые не по целевому назначению, ставка земельного налога устанавливается в двукратном размере.

Собственники земли, землевладельцы и землепользователи, кроме арендаторов, облагаются ежегодным земельным налогом. Основанием для установления налога и арендной платы за землю является документ, удостоверяющий право собственности, владения и пользования.

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и не могут превышать ставок, которые указаны в ст. 394 НК РФ.

Объектами налогообложения земельным налогом являются земельные участки, части земельных участков, земельные доли, предоставленные организациям в собственность, владение или пользование [7,c.291].

В облагаемую налогом площадь включаются земельные участки, занятые строениями и сооружениями, участки, необходимые для их содержания, а также санитарно-защитные зоны объектов, технические и другие зоны, если они не предоставлены в пользование другим юридическим лицам и гражданам.

Сумму налога, подлежащую перечислению в бюджет, налогоплательщик – юридическое лицо определяет самостоятельно.

Земельный налог организациям и физическим лицам исчисляется исходя из налоговой базы (площади земельного участка, облагаемой налогом), утвержденных ставок земельного налога и налоговых льгот.

Если землепользование налогоплательщика состоит из земельных участков, облагаемых налогом по различным ставкам, то общий размер земельного налога по землепользованию определяется суммированием налогов по этим земельным участкам.

При неуплате налога в срок налогоплательщику направляется требование об уплате налога.

Налоговые органы ведут в установленном порядке учет налогоплательщиков земельного налога, осуществляют контроль над правильностью исчисления и своевременностью его уплаты.

Ответственность за правильностью исчисления и своевременность уплаты налога на земельные участки, предоставленные предприятиям, учреждениям, организациям, возлагается на их руководителей.

Бюджетные учреждения уплачивают земельный налог за счет целевых поступлений. В смете сумму налога можно включать отдельной строкой, а можно - по статье «Прочие расходы».

Если земельный участок (его часть) используется бюджетной организацией исключительно для осуществления предпринимательской деятельности, то сумму земельного налога (соответствующую часть) следует учитывать в составе прочих расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

В ситуации, когда некоммерческие организации используют землю, как в уставной некоммерческой деятельности, так и в предпринимательской, налоговые органы придерживаются мнения, что налог следует уплачивать за счет целевых средств, поскольку распределение его суммы между некоммерческой и коммерческой деятельностью налоговым законодательством не предусмотрено.

Поскольку средств целевого финансирования и целевые поступления в терминологии ст. 251 НК РФ являются «доходами, не учитываемыми при определении налоговой базы», то при распределении расходов, которые не могут быть непосредственно отнесены к затратам по конкретному виду деятельности, под суммарным объемом всех доходов некоммерческой организации следует понимать как доходы от продаж, так и суммы целевых средств.

Организации – плательщики земельного налога на основании ст. 398 НК РФ обязаны ежегодно представлять в налоговый орган по месту нахождения налогооблагаемых объектов (земельных участков) налоговую декларацию. Ее форма утверждена Министерством финансов Российской Федерации.

Наибольшие затруднения у налогоплательщиков вызывает применение ставок земельного налога и поправочных коэффициентов к ним.

Органы местного самоуправления имеют право повышать, дифференцировать и понижать ставки налога для отдельных налогоплательщиков в пределах суммы налога, остающейся в распоряжении органа местного самоуправления.

Что касается льгот, установленных на региональном и местном уровнях в отношении налогоплательщиков, то о них можно получить информацию в ИМНС по месту нахождения земельного участка, в местной администрации или в местном земельном комитете.

Если организация имеет право на установленные льготы и отражает это в отчетной декларации, то она в обязательном порядке должна приложить к декларации копии документов, подтверждающих это право, и указать на титульном листе количество листов приложений.

Кадастровый номер своего земельного участка организация может узнать в местном земельном комитете, подав соответствующее заявление.

Площадь земельного участка указывается в квадратных метрах и определяется на основании документов, удостоверяющих право на землю.

Форма налоговой декларации и порядок ее заполнения утверждены приказом Министерства финансов РФ от 16 сентября 2008г. № 95-н «Об утверждении форм налоговой декларации и налогового расчета по авансовому платежу по земельному налогу и порядков их заполнения».

**2.2 Проведение налоговых проверок в бюджетных учреждениях**

Порядок проведения камеральных налоговых проверок. Камеральная налоговая проверка - это одна из форм налогового контроля. Камеральная налоговая проверка является наиболее массовым видом проверок [28,c.8]. В настоящее время камеральная проверка остается приоритетной и практически всеобъемлющей формой налогового контроля. Охват налогоплательщиков данными проверками почти 100%. Порядок проведения камеральной налоговой проверки установлен ст. 88 НК РФ. Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. Налоговый орган вправе использовать в ходе камеральной проверки иные документы, свидетельствующие о деятельности налогоплательщика. Этими документами могут являться информация контрагентов налогоплательщика, полученная в ходе встречных проверок, информация правоохранительных органов и т.д.

Объем информации, которую налоговые органы изучают в ходе камеральной проверки, сравнительно небольшой. Но от этого камеральная проверка не теряет своей значимости. Регулярность, сплошной характер и в большинстве случаев автоматизированный режим ее проведения позволяют обнаружить скрытые объекты налогообложения и проверить правильность исчисления налоговой базы [18,c.17].

Вместе с тем камеральная налоговая проверка в сравнении с выездной налоговой проверкой в значительно меньшей степени урегулирована Налоговым кодексом.

Целью камеральной проверки является предупреждение и выявление налоговых правонарушений. В ходе налоговых проверок осуществляется:

- контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах;

- выявление и предотвращение налоговых правонарушений;

- привлечение виновных лиц к налоговой и административной ответственности за совершение налоговых правонарушений [28,c.12].

Периодичность проведения камеральных проверок определяется исходя из установленной законодательством периодичности представления налоговой отчетности. Так, например, предприятие, представляющее налоговую декларацию по налогу на прибыль организаций ежеквартально, периодичность налоговой проверки составит один раз в квартал. А в случае принятия решения налогоплательщиком о представлении налоговой декларации по налогу на прибыли ежемесячно, камеральная налоговая проверка будет проводиться каждый месяц.

Проверка проводится уполномоченными должностными лицами отделов камеральных проверок в соответствии с их служебными обязанностями. Специального решения руководителя налогового органа для ее проведения не требуется. В Налоговом кодексе не предусмотрено информировать налогоплательщика о начале камеральной налоговой проверки.

Налоговые органы обязаны проводить камеральные налоговые проверки в отношении всей налоговой отчетности, представляемой налогоплательщиками в налоговый орган.

О результатах камеральной проверки налогоплательщик узнает только в том случае, если в ходе проверки были выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между содержащимися в них сведениями.

В ст. 88 НК РФ определено, что срок проведения камеральной проверки составляет три месяца со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога (если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки). Таким образом, представленная в инспекцию налоговая декларация по налогу на прибыль 28 марта должна быть проверена до 28 июня.

Камеральная проверка начинается с факта представления отчетности. Налогоплательщику следует знать, что представленная налоговая декларация после истечения установленного законодательством срока влечет ответственность по ст. 119 НК РФ в виде взыскания штрафа в размере 5 процентов суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе представленной декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 процентов указанной суммы и не менее 100 руб. в случае нарушения сроков предоставления менее 180 дней, и непредставление налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган в течение более 180 дней по истечении установленного законодательством о налогах срока представления декларации влечет взыскание штрафа в размере 30 процентов суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, и 10 процентов суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц начиная со 181-го дня.

Необходимо отметить, что данная статья предусматривает ответственность даже в том случае, если налог к доплате по декларации, представленной позже установленного срока, равен нулю. В этом случае налогоплательщику придется заплатить штраф в размере 100 руб.

Основными этапами камеральной проверки являются:

- проверка правильности исчисления налоговой базы;

- проверка правильности арифметического подсчета данных, отраженных в налоговой декларации, исходя из взаимоувязки показателей строк и граф, предусмотренных ее формой;

- проверка обоснованности заявленных налоговых вычетов;

- проверка правильности примененных налогоплательщиком ставок налога и льгот, их соответствие действующему законодательству [16,c.15].

На этапе проверки правильности исчисления налоговой базы налоговыми органами проводится камеральный анализ. Камеральный анализ включает:

- проверку логической связи между отдельными отчетными и расчетными показателями, необходимыми для исчисления налоговой базы;

- проверку сопоставимости отчетных показателей с аналогичными показателями предыдущего отчетного периода;

- взаимоувязку показателей бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций, а также отдельных показателей деклараций по различным видам налогов;

- оценку данных бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций с точки зрения их соответствия имеющимся в налоговом органе данным о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, полученным из других источников.

Если в ходе вышеперечисленных мероприятий выявляются ошибки или противоречия в заполненной декларации (или расчете по налогу), налоговый орган должен проинформировать об этом налогоплательщика и предложить ему внести соответствующие изменения и (или) дополнения в налоговую отчетность. Если налогоплательщику такая возможность предоставлена не была, то это может повлечь в дальнейшем недействительность всех результатов проверки.

Если налогоплательщик не внес исправления в декларацию, то налоговый орган собирает доказательства совершения налогового правонарушения. Как правило, это выражается в истребовании у налогоплательщика и (или) его контрагентов сведений, объяснений и документов, подтверждающих правильность исчисления им налогов, а также в получении информации из банка об операциях по счетам налогоплательщика.

Порядок проведения выездных налоговых проверок. В соответствии со ст. 82 Налогового кодекса РФ выездная налоговая проверка является одной из форм налогового контроля. Функции налогового контроля, в том числе посредством проведения налоговых проверок, а также ведение производства по делам о налоговых правонарушениях относятся к компетенции налоговых органов.

А в случае при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных НК РФ к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел обязаны в 10-дневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения. Данное положение предусматривается Приказом МНС России N АС-3-06/37 и МВД России N 76 от 22 января 2004 г.

Работники налогового органа могут прийти в любую организацию или к любому предпринимателю и проверить, как они платят налоги. Такая проверка называется выездной. Именно по результатам выездных проверок налоговые инспекторы начисляют наибольшее количество штрафов.

По общему правилу каждая организация проверяется налоговым органом не реже чем раз в два года. Этого требует Закон РФ от 21 марта 1991 г. N 943-1 "О налоговых органах в Российской Федерации". Но на практике это правило не соблюдается: одних проверяют по нескольку раз в год, других - раз в несколько лет.

Частота проверок зависит от характера деятельности организации. Например, экспортеров проверяют чаще других предприятий.

Особое внимание налоговый орган уделяет крупнейшим налогоплательщикам. Это организации, которые ежемесячно платят в бюджет более 1 000 000 руб. налогов. Их инспекции стараются проверять не реже одного раза в два года [28,c.25].

Организации, имеющие филиалы и представительства, налоговые органы также проверяют чаще других предприятий. Это связано с тем, что, как правило, такие организации являются крупными налогоплательщиками и имеют более сложную систему бухгалтерского и налогового учета.

Порядок проведения выездной налоговой проверки регламентирован НК РФ.

Суть выездной налоговой проверки - контроль за правильностью исчисления и уплаты налогов, указанных в решении на проведение проверки, на основе изучения как документальных источников информации, так и фактического состояния объектов налогообложения [28,c.34].

Выездная налоговая проверка проводится на основании решения налогового органа.

Должностные лица налоговых органов, проводящих налоговую проверку, обязаны предъявить руководителю проверяемой организации или законному ее представителю служебные удостоверения и решения руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки непосредственно после прибытия на объект проверки.

Решение о проведении выездной налоговой проверки является основанием для допуска должностного лица налогового органа на территорию налогоплательщика в целях проведения налогового контроля (ст. 91 Налогового кодекса РФ), то есть свидетельствует о начале проведения выездной налоговой проверки.

Сначала налогоплательщик представляет проверяющим налогового органа приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств. Председатель комиссии ставит на этих документах свою визу с указанием: "до инвентаризации на (дата)". Материально ответственные лица дают расписки в том, что к началу инвентаризации все документы на имущество сданы в бухгалтерию, отражены в бухгалтерских регистрах или переданы комиссии, все поступившие ценности оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Затем члены комиссии приступают к подсчету имущества налогоплательщика. Налогоплательщик обязан создать проверяющим все необходимые для этого условия: предоставить в помощь людей, измерительные и контрольные приборы, мерную тару и т.д.

Сведения об имуществе записывают в инвентаризационные описи и акты, которые составляют в двух экземплярах. Эти документы подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. Причем материально ответственные лица в конце описи дают расписку в том, что они присутствовали на инвентаризации и не имеют к членам комиссии никаких претензий.

По результатам инвентаризации, проверяющим налогового органа, составляется ведомость, в которой указывают выявленные недостачи и излишки имущества. Этот документ подписывает председатель инвентаризационной комиссии.

В соответствии со ст. 92 НК РФ проводить осмотр.

В ходе выездной налоговой проверки, проверяющие налогового органа, имеют право провести осмотр (обследование) любых используемых налогоплательщиком для осуществления предпринимательской деятельности производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых проверяемым для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, производится для определения соответствия фактических данных документальным данным, представленным налогоплательщиком.

Осмотр производится в присутствии понятых (не менее 2 человек). В проведении осмотра вправе участвовать лицо, в отношении которого осуществляется налоговая проверка, или его представитель, а также специалисты. В необходимых случаях при осмотре производятся фото- и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов или другие действия.

О производстве осмотра составляется протокол, в котором фиксируются существенные для дела фактические данные, полученные в результате непосредственного зрительного изучения объектов осмотра, представляющих интерес для проверки.

К протоколу прилагаются выполненные при производстве осмотра фотографические снимки и негативы, киноленты, видеозаписи и другие материалы.

Протокол осмотра подписывается понятыми, а также другими лицами, присутствующими и участвующими в производстве осмотра;

В соответствии со ст. 94 НК РФ проводить выемку (изъятие) документов.

Если налогоплательщик отказался выдать документы добровольно, то должностные лица налоговых органов, проводящие проверку, производят выемку документов.

Акт выездной налоговой проверки должен быть составлен на бумажном носителе, на русском языке и содержать систематизированное изложение документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений, выявленных в процессе проверки, или указание на отсутствие таковых. В акте должны быть выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающие ответственность за данный вид налогового правонарушения [28,c.45].

Для принятия правильного решения по результатам выездной налоговой проверки в акте необходимо отражать все выявленные в процессе налоговой проверки факты нарушений законодательства о налогах и сборах и связанные с ними обстоятельства.

Акт выездной налоговой проверки составляется в двух экземплярах, один из которых остается на хранении в налоговом органе, другой - вручается руководителю проверяемой организации.

**ГЛАВА 3 Анализ налогообложения предприятий бюджетной сферы**

**на примере МОУДОД ЦК и ВПВ «Чайка»**

**3.1 Краткая характеристика МОУДОД ЦК и ВПВ «Чайка»**

Муниципальное образовательное учреждение дополнительного образования детей Центр культурного и военно-патриотического воспитания «Чайка» находится в Первомайском районе г. Новосибирска.

Общее количество занимающихся в Центре «Чайка» около 500 человек в возрасте от 6 лет до 21 года. Все кружки и мероприятия проводятся бесплатно.

МОУДОД ЦК и ВПВ «Чайка» создано Комитетом по делам молодёжи мэрии и департаментом по управлению имуществом г. Новосибирска, в соответствии с постановлением мэра от 09.10.2001 года № 2788, путём реорганизации в форме слияния муниципальных образовательных учреждений дополнительного образования подростковых клубов: «Орлёнок», «Восток», «Чайка».

Целью деятельности Учреждения является:

* создание условий для формирования жизнеспособной гуманистически ориентированной личности;
* предоставление дополнительных образовательных услуг обучающихся по государственным и авторским программам;
* создание условий для содержательного досуга детей и жителей микрорайона.

Задачами Учреждения являются:

* реализация программ дополнительного образования;
* содействие социализации детей и молодёжи;
* повышение общей культуры детей, воспитание патриотизма у подростков и молодёжи через различные методы обучения и воспитания;
* оказание помощи в развитии и укреплении семьи как социального института;
* пропаганда здорового образа жизни;
* иные цели, направленные на осуществление социально-полезного результата, оказание методически-просветительской помощи.

Предметом деятельности Учреждения являются: социализация, воспитание, дополнительное образование, организация досуга.

Налогообложение деятельности учреждений дополнительного образования производится в соответствии с законодательством о налогах.

# Учреждение предоставляет в Межрайонную ИМНС России № 13 по г. Новосибирску следующие документы:

* Налоговая декларация по налогу на имущество организаций (налоговый расчет по авансовому платежу) (форма по КДН 1152001);
* Расчет авансовых платежей по единому социальному налогу для лиц, производящих выплаты физическим лицам (форма по КДН 1151050);
* Расчет авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, производящих выплаты физическим лицам (форма по КДН 1151058);
* Налоговый расчет авансовых платежей по земельному налогу (Форма по КДН 1153003);
* Налоговая декларация по налогу на прибыль организации (Форма по КНД 1151006);
* Налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость (форма по КНД 1151001).

**3.2 Расчет налогов на примере МОУДОД ЦК и ВПВ «Чайка»**

**и их динамика за 2006-2008г.**

Налог на доходы физических лиц. Рассчитаем НДФЛ на некоторых сотрудников центра:

Заведующий филиалом А.Д. Лончаков работает по трудовому договору, с совмещением должности педагога дополнительного образования – 0,5 ставки. Его должностной оклад составляет 13621,25руб. У сотрудника есть 12-летняя дочь. К заявлению о предоставлении стандартных вычетов работник приложил копию свидетельства о рождении дочери.

Доход сотрудника за январь 2009года и облагаемый по ставке 13%, составил 13721,25руб. (в том числе методическая литература – 100руб.). Методическая литература не облагается налогом. Получается, что налоговая база равна 13621,25руб. Эта сумма не превышает максимального предела в 40 000руб., установленного для предоставления стандартного вычета и в 280 000руб., установленного для предоставления стандартного вычета на детей. Значит в январе 2009 года работнику полагались все вычеты. Из заработной платы А.Д. Лончакова за январь 2009 года организация удержала НДФЛ в размере 1589руб. [(13621,25руб.-400руб.-1000руб)\*13%]. Ограничение вычета в размере 400руб. наступит в марте 2009 года.

У педагога-организатора С.В. Крауш двое детей 17 и 12лет. Один ребенок инвалид. Ее должностной оклад составляет – 11473,75руб. К заявлению о предоставлении стандартных вычетов работник приложила копию свидетельства о рождении детей и справку об инвалидности ребенка.

Доход сотрудника за январь 2009года и облагаемый по ставке 13%, составил 11473,75руб. (в том числе методическая литература – 100руб.). Методическая литература не облагается налогом. Получается, что налоговая база равна 11373,75руб. Эта сумма не превышает максимального предела в 40 000руб., установленного для предоставления стандартного вычета и в 280 000руб., установленного для предоставления стандартного вычета на детей. Стандартный налоговый вычет на ребенка-инвалида предоставляется в двойном размере. Значит в январе 2009 года работнику полагались все вычеты. Из заработной платы С.В. Крауш за январь 2009 года организация удержала НДФЛ в размере 1037руб. [(11373,75руб.-400руб.-1000руб-2000руб)\*13%]. Ограничение вычета в размере 400руб. наступит в апреле 2009 года.

Единый социальный налог. Центр «Чайка» применяет общий режим налогообложения. Рассмотрим налоговый период - 2008 год, налоговая база – начисленная заработная плата за этот период составила 1491562руб. Рассчитаем:

1) ЕСН в части Фонда социального страхования Российской Федерации – 1491562руб \* 2,9% = 43255,30руб.

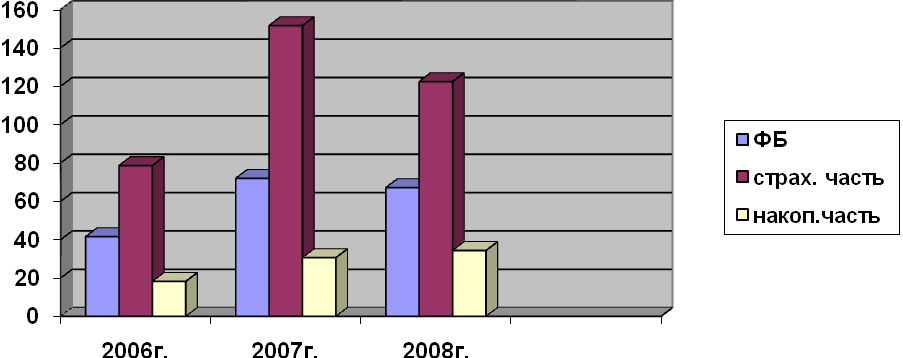
Расходы, произведенные на цели государственного социального страхования за счет средств ФСС за налоговый период составили 47791,06руб. ( из них пособие при рождении ребенка – 10416руб. и пособие по уходу за ребенком до 1,5 лет – 37375,06руб.). Возмещено исполнительным органом ФСС за налоговый период – 6232,00руб. Итого подлежит начислению в ФСС за налоговый период – 1696,24руб. (43255,30 + 622,00 – 47791,06 = 1696,24руб.).

1. ЕСН в части Федерального фонда обязательного медицинского страхования – 1491562руб. \* 1,1% = 16407,18руб.
2. ЕСН в части Территориального фонда обязательного медицинского страхования – 1491562руб \* 2% = 29831,24руб.
3. ЕСН в части федерального бюджета – 1491562руб. \* 6% = 89493,72руб.

Рассмотрим динамику исчисленного единого социального налога за 2006-2008г., которая представлена на рисунках 3.1 и 3.2.

****

**Рисунок 3.1 - Диаграмма исчисленных налогов в Фонд социального страхования, фонды обязательного медицинского страхования в 2006-2008г.**

****

**Рисунок 3.2 - Диаграмма исчисленных налогов в Пенсионный фонд РФ**

**в 2006-2008г.**

Сумма налогов зависит от налогооблагаемой базы в 2006г. она составила – 691341руб., в 2007г. – 1197869руб., в 2008г. – 1118783руб. В налогооблагаемую базу не вошли такие выплаты, как компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении, пособие по беременности иродам, пособие при рождении ребенка, пособия по уходу за ребенком до 1,5лет, методическая литература, пособие по временной нетрудоспособности, материальная помощь, не превышающая 3000руб. на одно физическое лицо.

Рассчитаем сумы платежей по страховым взносам на страховую и накопительную часть трудовой пенсии за 2008г. Для лиц 1966года рождения и старше исчисляются только страховые взносы на страховую часть трудовой пенсии в размере – 14%, а для лиц 1967 года рождения и моложе на страховую часть - 8%, на накопительную часть – 6%.

Страховая часть:

– база для начисления страховых взносов для лиц 1966 года рождения и старше составила 753450руб.; ставка - 14%; сумма страховых взносов - 105483руб.(753450 \* 14%);

– база для начисления страховых взносов для лиц 1967 года рождения и моложе составила 738112руб.; ставка - 8%; сумма страховых взносов - 59049руб. (738112 \* 8%).

Накопительная часть:

– база для начисления страховых взносов для лиц 1967 года рождения и моложе составила 738112руб.; ставка - 6%; сумма страховых взносов - 44287руб. (738112 \* 6%).

Налог на имущество. Рассчитаем налог на имущество организаций за 2008год.

Для того чтобы рассчитать налог первым делом нужно определить налоговую базу - среднегодовую стоимость имущества. Она рассчитывается исходя из остаточной стоимости основных средств по данным бухгалтерского учета.

Сначала нужно сложить остаточную стоимость имущества на 1-е число каждого месяца года и на 1-е число месяца, следующего за этим периодом. Затем полученную сумму нужно разделить на количество месяцев в году, увеличенное на единицу, то есть на 13.

МОУДОД ЦК и ВПВ «Чайка» рассчитывает и платит в бюджет налог на имущество по итогам отчетных периодов. Остаточная стоимость основных средств, числящихся на балансе учреждения, составляет:

|  |  |
| --- | --- |
| - на 01.01.08г. – 94978руб.  - на 01.03.08г. – 91573руб.  - на 01.05.08г. – 94978руб.  - на 01.07.08г. – 85279руб.  - на 01.09.08г. – 91974руб.  - на 01.11.08г. – 87752руб.  - на 31.12.08г. – 142495руб. | - на 01.02.08г. – 93275руб.  - на 01.04.08г. – 89871руб.  - на 01.06.08г. – 86467руб.  - на 01.08.08г. – 93676руб.  - на 01.10.08г. – 90272руб.  - на 01.12.08г. – 134279руб. |

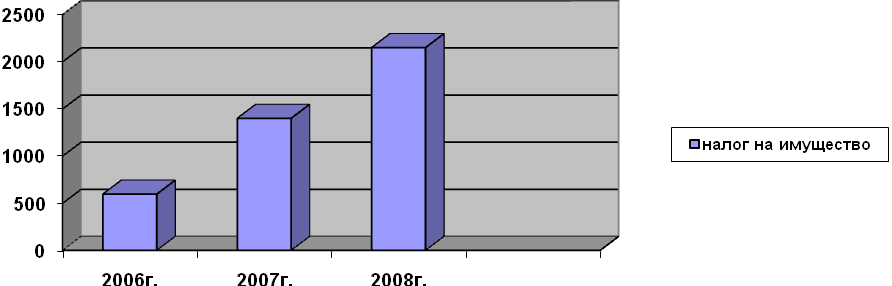
Права на льготы по налогу на имущество учреждение не имеет. Рассчитаем среднегодовую стоимость основных средств за 2008 год:

(94978 руб. + 93275 руб. + 91573 руб. + 89871 руб. + 88169 руб. + 86467 руб. + 85279 руб. + 93676 руб. + 91974 руб. + 90272 руб. + 87752 руб. + 134279 руб. + 142495 руб.) : 13 = 97697 руб.

В Новосибирской области установлена максимальная ставка налога на имущество – 2,2%. Таким образом, сумма налога за 2008 год составит:

97697 руб. x 2,2% = 2149 руб.

Рассмотрим динамику исчисленного налога на имущество организаций за 2006-2008г., которая представлена на рисунке 3.3.

****

**Рисунок 3.3 - Диаграмма исчисленного налога на имущество организаций в 2006-2008г.**

Как мы видим с каждым годом сумма налога возрастает, это связано с тем, что приобретается больше нового имущества (основные средства - машины и оборудование, производственный и хозяйственный инвентарь), чем списывается старого.

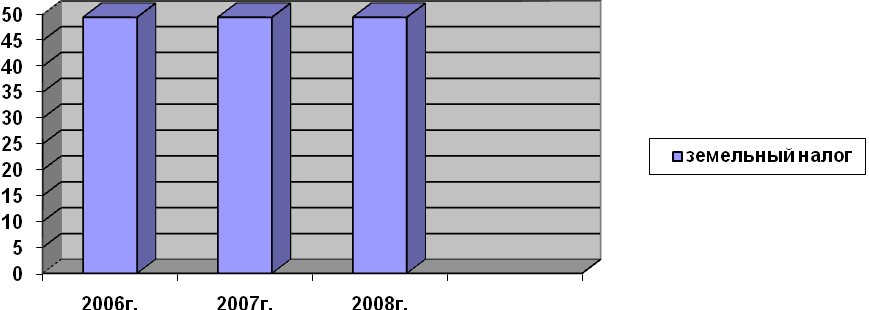
Земельный налог. Рассчитаем земельный налог за 2008г.

Для того чтобы рассчитать земельный налог мы должны кадастровую стоимость земельного участка за вычетом льгот (если имеются) умножить на налоговую ставку.

Согласно справке о кадастровой стоимости земельного участка по адресу: г. Новосибирск, ул. Шукшина,20 равна 3413079руб. Налоговая ставка в Новосибирской области для прочих земель равна – 1,45%. Центр «Чайка» налоговой льготы по земельному налогу не имеет.

Рассчитываем сумму налога, подлежащую уплате в бюджет – 3413079руб. \* 1,45% = 49490руб.

Рассмотрим динамику исчисленного земельного налога за 2006-2008г., которая представлена на рисунке 3.4.

**Рисунок - 3.4 Диаграмма исчисленного земельного налога в 2006-2008г.**

Как мы видим, с годами сумма налога не меняется, т.к. не изменяется ни кадастровая стоимость участка, ни ставка налога.

**3.3 Рекомендации по совершенствованию налогообложения**

Практика налогообложения прошедших лет свидетельствует о том, что у налогоплательщиков часто возникают проблемы, связанные не только с уплатой единого социального налога (ЕСН), но и с порядком его исчисления, определения налоговой базы и использования льгот [22,c.24].

В соответствии со ст. 81 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) в случае обнаружения налогоплательщиком в поданной им налоговой декларации неотражения или неполноты отражения сведений, а равно ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести необходимые дополнения и изменения в налоговую декларацию.

При этом если налогоплательщик представляет заявление о дополнении и изменении налоговой декларации после истечения срока ее подачи и срока уплаты налога, то он освобождается от ответственности за совершение налогового правонарушения в двух случаях:

- налогоплательщик сделал вышеуказанное заявление до момента, когда он узнал об обнаружении налоговым органом обстоятельств, связанных с неотражением или неполнотой отражения сведений, а равно ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате;

- налогоплательщик сделал вышеуказанное заявление до момента, когда он узнал о назначении налоговым органом выездной налоговой проверки.

Основным условием освобождения налогоплательщика от ответственности за совершение налогового правонарушения является в вышеуказанных случаях уплата налогоплательщиком недостающей (доначисленной) суммы налога и соответствующих ей пеней до подачи такого заявления в налоговый орган.

При этом в соответствии со ст. 81 НК РФ налогоплательщик обязан внести необходимые дополнения и изменения в уточненную налоговую декларацию и представить ее в налоговый орган.

Налогоплательщик должен убедиться в том, что он не включил ошибочно в состав расходов суммы ЕСН, в том числе суммы авансовых платежей, исчисленных исходя из суммы предполагаемого дохода. Действующим законодательством Российской Федерации о налогах и сборах не предусмотрено исключение из налоговой базы по конкретному налогу за текущий, отчетный (иной) период суммы этого налога, исчисленной за предыдущие периоды времени, а также авансовых платежей по нему.

Таким образом, если налогоплательщик включил в состав расходов начисленные и уплаченные суммы ЕСН, которые не должны уменьшать налоговую базу по этому налогу, он должен внести изменения в ранее сданную налоговую декларацию и исключить такие суммы из состава расходов.

В то же время, уплаченные суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в виде фиксированного платежа, а также суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченные за физических лиц, включаются в состав расходов, принимаемых к вычету в целях обложения ЕСН.

Завершая работы по контролю правильности определения доходов и расходов в целях налогообложения, налогоплательщик обязан установить, имеются ли расхождения по суммам доходов, расходов, налоговой базы, а также подлежащего уплате ЕСН, отраженных в регистрах бухгалтерского учета бюджетного учреждения, с показателями налоговой декларации, сданной в налоговый орган.

В случае установления расхождений налогоплательщик обязан в соответствии с нормами ст. 54 НК РФ произвести перерасчет налоговых обязательств, представить в налоговый орган по месту учета (месту жительства) заявление о дополнении и изменении налоговой декларации с приложением уточненной налоговой декларации в соответствии со ст. 81 Кодекса.

Таким образом, осуществляя контроль правильности определения доходов и расходов в целях налогообложения, налогоплательщик может до проведения налоговым органом выездной налоговой проверки исправить допущенные им ошибки и, следовательно, уменьшить до минимума сумму уплаты налоговых санкций за совершение налоговых правонарушений [11,c.26].

ЕСН сегодня еще не является по-настоящему единым. Налоговая база фондов исчисляется раздельно в отношении каждого фонда, и налог уплачивается в каждый из них отдельными платежными поручениями. Осложняет расчеты по ЕСН право работодателей самостоятельно осуществлять расходы за счет средств ФСС РФ. Более правильно, было бы установить порядок, при котором все плательщики уплачивают полностью в ФСС РФ всю начисленную сумму взноса и потом уже в самом фонде получают возмещение своих расходов [26,c.182]. Это будет способствовать своевременному и полному контролю за расходованием средств фонда.

Законодатели могли бы также объединить взносы в федеральный и территориальный фонды ОМС в один платеж, который начислялся бы по единой ставке и распределялся между ними органами федерального казначейства. Или установить единый платеж, который бы зачислялся в территориальный фонд, а затем по установленному нормативу отчислений от его доходов средства списывались бы на счет федерального фонда. Это упростит исчисление налога и отчетность, сократит количество платежных поручений, а заодно позволит сократить объем учетной работы и количество лицевых счетов в налоговых органах.

Существенные недостатки имеют регрессивная шкала налоговых ставок ЕСН и условия ее применения. Условия применения регрессивных ставок чересчур жесткие, и число организаций, которые могут их использовать, очень ограниченно. ЕСН - это налог с юридических лиц, однако налогоплательщик обязан по каждому физическому лицу вести лицевой счет всех выплат, да еще и сумму начисленного налога. Было бы проще применять регрессивную шкалу ставок не по отношению к начисленным доходам отдельных работников, а в целом по организации.

1 октября 2008 г. на заседании Правительства Российской Федерации было принято решение провести в 2010 г. масштабную реформу единого социального налога [20].

Единая ставка страховых взносов на обязательное пенсионное страхование составит 26% (до реформы базовая ставка для взносов на обязательное пенсионное страхование составляла 14%, еще 6 п.п. единого социального налога (далее ЕСН) поступало в федеральный бюджет, а затем перечислилось в бюджет Пенсионного фонда для выплаты базовой части трудовой пенсии). С учетом взносов на медицинское и социальное страхование общий размер платежа составит в 2010 г. 34% от фонда оплаты труда. При этом взнос в фонды обязательного медицинского страхования достигнет 5,1% (в настоящее время 3,1%), а ставка для Фонда социального страхования не изменится и будет на уровне 2,9%.

Кроме того, планируется перейти к двухступенчатой системе обложения. Будет установлена предельная величина налогооблагаемой базы (415 тыс. руб. в год). С заработной платы, не превышающей 415 тыс. руб. в год, будут взиматься страховые платежи по ставке 34%, а с суммы заработной платы, превышающей данную величину, – 0%. Одновременно планируется установить единый для всех организаций и работодателей тариф страховых взносов, независимо от отраслевой принадлежности.

В настоящее время все правила и процедуры налогового администрирования регулируются первой частью Налогового кодекса. При отмене ЕСН и переходе на взимание социальных взносов возникает проблема определения того, как будут регулироваться эти взносы. Если они будут носить страховой характер, то должны быть определены все существенные элементы страхования – страховщик, страхователь, застрахованный, страховая сумма и т.д. Это потребует радикального реформирования системы медицинского и социального страхования. В результате возникает риск не успеть провести качественную реформу данных сфер к заявленному сроку введения страховых платежей (2010 г.).

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Таким образом, в выпускной квалификационной работе были рассмотрены особенности налогообложения бюджетных учреждений, предложения мероприятия по совершенствованию налогообложения бюджетных учреждений в Российской Федерации.

В перовой главе рассмотрены правовые и теоретические аспекты налогообложения предприятий бюджетной сферы в Российской Федерации. Рассмотрено понятие бюджетного учреждения и его отличия от прочих организаций других организационно-правовых форм, также изучены принципы финансирования бюджетных учреждений. Изучена учетная политика для целей налогообложения и ее формирование.

Во второй главе проанализированы особенности налогообложения бюджетных учреждений. Более подробно рассмотрены единый социальный налог, страховые взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, налог на доходы физических лиц налог, на имущество организаций и земельный налог. Также рассмотрено проведение камеральных и выездных налоговых проверок.

Третья глава посвящена анализу налогообложения бюджетного учреждения на примере МОУДОД ЦК и ВПВ «Чайка». Рассчитаны некоторые налоги и представлена динамика исчисленных налогов за 2006-2008г. Также обозначены некоторые рекомендации по совершенствованию налогообложения бюджетных учреждений на примере единого социального налога. Предложены пути совершенствования системы налогообложения, в общем.

Совершенствование налогового законодательства является актуальной задачей.

Действующая налоговая система в ее основных – экономическом и правовом аспектах, подвергается обоснованной критике. Непомерное налоговое бремя для предприятий – основной экономический порок российской системы налогообложения. Её фискально-карательный характер постоянно усиливается за счет расширения налоговой базы и ставок по отдельным налогам, введение новых налогов и сборов, ужесточение финансовых санкций и условий налогообложения.

Правовая форма налогообложения также весьма несовершенна. Налоговое законодательство излишне усложнено, страдает неполнотой, противоречивостью, наличием пробелов. Попытки устранить эти недостатки путем многочисленных, наслаивающихся друг на друга изменений и дополнений действующих законодательных актов приводят лишь к еще большему запутыванию, усложнению и деформации правовой базы налогообложения, создавая почву как для налоговых нарушений со стороны плательщиков, так и для произвола налоговых органов.

В настоящее время во всем мире наблюдается тенденция к упрощению налоговой системы. Это и понятно. Чем проще налоговая система, тем, проще определять экономический результат, меньше забот при составлении отчетных документов.

Налоговым же органам проще следить за правильностью уплаты налогов, что позволяет уменьшить число работников в финансовых органах.

В нашей же стране система налогов имеет очень сложную структуру. В ней присутствуют различные налоги, отчисления, акцизы и сборы, которые, по сути, почти ничем друг от друга не отличаются. Однако такая масса платежей приводит к тому, что бухгалтерия предприятий очень часто ошибается при отчислениях налогов, в результате чего предприятие платит пени за несвоевременную уплату налога. Такое впечатление, что налоговую систему специально усложняют, чтобы получать пени от налогов.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

Нормативно-правовые акты:

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации. – М.: Омега-Л, 2006. 224 с.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (части первая и вторая): По состоянию на 1 октября 2008 года. – Новосибирск: Сиб. унив. изд-во, 2008. – 607 с.
3. Федеральный закон от 20 июля 2004г. № 70-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» // Российская газета. – 2004. – 28 июля.
4. Приказ МНС РФ от 20 февраля 2008г. № 27-н «Об утверждении форм налоговой декларации и налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций и порядок их заполнения» // Российская газета. – 2008. – 2 марта.
5. Приказ Министерства финансов РФ от 16 сентября 2008г. № 95-н «Об утверждении форм налоговой декларации и налогового расчета по авансовому платежу по земельному налогу и порядков их заполнения» // Российская газета. – 2008. – 20 сентября.

Учебная и научная литература:

1. Абрамова Н.В., Князев Р.В., Кочкин М.П. Налоговый учет. – М.: ЗАО «Издательский Дом «Главбух», 2002. – 304 с.
2. Бюджетные учреждения / Под общей ред. В.В. Семенихина. – М.: Изд-во Эксмо, 2005. – 368 с. – (Справочник руководителя и главного бухгалтера).
3. Гарнов И.Ю. Оптимизация ведения налогового учета в бюджетном учреждении // Ваш бюджетный учет. – 2007. - № 6. – С.13-14.
4. Гейц И.В. Единый социальный налог. Практическое руководство для бухгалтеров и налоговых инспекторов. – М., 2004. – 246с.
5. Зарипова М.Р. Проверка декларации по ЕСН с другими отчетными формами // Оплата труда в бюджетном учреждении: бухгалтерский учет и налогообложение. - 2009. - № 2 – С.28-34.
6. Земляченко С.В. Рекомендации по организации и ведению налогового учета в бюджетных учреждениях / С.В.Земляченко, Ю.В.Петрова // БиНО: бюджетные учреждения. - 2002. - N 11. - С.10-33.
7. Земляченко С. В. Что изменилось в налогообложении бюджетных организаций // Налоги. - 2002. - № 35. – С.20-22.
8. Зернова И. Готовимся к проверке по ЕСН // Бюджетные учреждения: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2006. - № 4. – С.12-16.
9. Инструкция по бюджетному учету, утверждена приказом Министерства финансов Российской Федерации от 26.08.2004г. № 70н. - Новосибирск: Издательский центр «Мысль», 2005. – 256с.
10. Кормилицына С.Н. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств бюджетных учреждений // БиНО: бюджетные учреждения. - 2003. - N 5/6. - С.28-58.
11. Королев С.А. Встречаем проверку во всеоружии // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2006. - № 21. – С.13-15.
12. Матвеева Т.В. Вы наш налоговой инспектор? Мы с вами не знакомы…// Налоговый вестник. – 2002. - № 11 – С. 125-127.
13. Митрофанов Р. Проведение камеральных налоговых проверок в бюджетных учреждениях // Бюджетные учреждения: ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности. – 2007. - № 5. – С.16-18.
14. Мокрецова Г.В. Учетная политика в части бухгалтерского (финансового) учета и целях налогообложения // Советник бухгалтера в сфере образования и науки. - 2005. - N 6(30). - С.52 - 63.
15. Назаров В. Отмена ЕСН в 2010г. – продолжение пенсионной формы или пролог к будущему кризису // Научный вестник ИЭПП.ру. - 2008. - №7. – С. 13-15.
16. Налоги. Под редакцией Д.Г.Черника. - М., Финансы и статистика, 2003. - 432с.
17. Репин В. Принципы и формы налогообложения. Анализ налоговой системы России // Вопросы экономики. - 2005. - № 3. – С.24-28.
18. Серебрякова А.В. Единый социальный налог: особенности определения налоговой базы // Оплата труда в бюджетном учреждении: бухгалтерский учет и налогообложение. - 2008. - № 3.- С.22-30.
19. Середа К.Н. Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. Серия «Справочник». - Ростов н/Д: Феникс, 2002. – 448 с.
20. Селезнев А.З. Бюджетная система Российской Федерации.- М.: Магистр, 2007. - 383 с.
21. Синельников С., Анисимова Л., Баткибеков С., Медоев В., Резников К., Шкребела Е. Проблемы налоговой системы России: анализ ситуации и перспективы развития. - М.: Евразия, 2004. – 354с.
22. Стрельцова М.А. Учетная политика в бюджетных учреждениях. – Новосибирск: Издательский центр «Мысль», 2005. – 96с.
23. Тихонова Е.П., Понова З.Е. К вам пришла проверка. Что и как проверяет налоговый инспектор? // Горячая линия бухгалтера. – 2006. - № 21- С.14-15; №22 –С.14-15.
24. Филиппова Н.А., Семенова Н.Н., Морозова Г.В. Налогообложение организаций : учеб. Пособие. - Саранск, 2007.- 188 с.
25. Эрзин Д.Г. Как сформировать учетную политику в целях налогообложения // Рос. налоговый курьер. - 2005. - N 5. – С.5-7.