**ДИПЛОМНАЯ РАБОТА**

**НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИИ: ОСНОВЫНЫЕ ПРОБЛЕМЫ И НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ**

2013

Содержание

Введение

. Теоретические аспекты налога на прибыль организаций

.1 Экономическая сущность и значение налога на прибыль в деятельности организации

.2 Нормативно-правовая база налога на прибыль организации

.3 Проблемы взимания и начисления налога на прибыль организаций в РФ

. Оценка эффективности применения налога на прибыль организаций в ИФНС России №4 по г. Краснодару

.1 Краткая характеристика и анализ основных организационно- экономических показателей деятельности ИФНС России №4 по г. Краснодару

.2 Анализ эффективности камерального и выездного контроля налога на прибыль организаций

.3 Анализ характерных нарушений по налогу на прибыль организаций в ИФНС России №4 по г. Краснодару

. Основные направления совершенствования налога на прибыль организаций в РФ

.1 Зарубежный опыт налогообложения прибыли

.2 Перспективы развития налога на прибыль

Заключение

Список литературы

ВВЕДЕНИЕ

налог прибыль контроль

Развитие рыночной экономики в Российской Федерации привело к реформированию всей системы государственного регулирования экономикой. В связи с этим возросла роль экономических рычагов воздействия на хозяйствующие субъекты. Важным методом регулирования экономики является налоговая система. В настоящее время в этой области много нерешенных проблем и процесс совершенствования налоговой системы продолжается. Этот процесс затрагивает и вопросы, связанные с порядком налогообложения коммерческих организаций, играющих в экономике любой страны чрезвычайно важную роль.

**Вернуться в каталог готовых дипломов и магистерских диссертаций –**

[**http://учебники.информ2000.рф/diplom.shtml**](http://учебники.информ2000.рф/diplom.shtml)

От качества налогового законодательства, от его прозрачности зависит благосостояние государства и его граждан. Однако, в российском налоговом законодательстве существует множество пробелов. Наиболее ярко это выражается в главе 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций». Для создания благоприятных условий развития предприятий, привлечения иностранного капитала, укрепления национальной экономики в целом, необходимо совершенствование системы налогообложения прибыли, устранение ее недостатков. В связи с этим несомненна актуальность выбранной темы.

Целью данной работы является разработка теоретических и практических предложений по совершенствованию налогообложения прибыли на основе анализа актуальных проблем действующего законодательства и мирового опыта.

Для реализация поставленной цели необходимо решение следующих задач:

. определение экономического содержания налога на прибыль организаций и основных проблем его взимания и начисления;

. исследование нормативно-правовой базы налогообложения прибыли;

. анализ зарубежного опыта налогообложения прибыли;

. анализ основных показателей работы ИФНС России №4 по г. Краснодару

. оценка эффективности применения налога на прибыль организаций по объекту исследования;

. изучение характерных нарушений по налогу на прибыль организаций;

. разработка рекомендаций по усовершенствованию налога на прибыль организаций.

Объектом исследования в данной работе выступают отношения, возникающие между государством и хозяйствующими субъектами по поводу передачи части своих доходов в пользу государства в виде налога на прибыль организаций.

Методическую основу работы составляют нормативные документы: Налоговый кодекс РФ, Письма министерства финансов РФ, учебная и методическая и научная литература.

В представленной работе использованы материалы, предоставленные ИФНС России №4 по г.Краснодару. Теоретической основой исследования являются труды следующих специалистов в сфере налогообложения: Н.Н Тютюрюков, М.В. Романовский, О. В. Врублевская, С. Г. Пепеляев, Ю. А. Крохина, М.Ю. Лермонтов, О. Д. Хороший, Н. В. Клокова, А. А. Яковлев, А. А. Ялбулганов и другие.

Работа состоит из введения, 3 глав и заключения. В первой главе рассматриваются теоретические аспекты налогообложения прибыли, определяется экономическое содержание налога на прибыль и выявляются основные проблемы взимания и начисления.

Вторая глава посвящена анализу эффективности применения налога на прибыль организаций на примере ИФНС России №4 по г.Краснодару, что позволяет выявить существующие проблемные моменты в конкретной инспекции.

В третьей главе работы рассматривается зарубежный опыт налогообложения прибыли и разрабатываются перспективные направления развития повышения эффективности налогообложения прибыли. Рассматриваются основные спорные ситуации по налогу на прибыль организаций между налоговыми органами и налогоплательщиками, связанные с определением налогооблагаемой базой.

1. Теоретические аспекты налога на прибыль организаций

.1 Экономическая сущность и значение налога на прибыль в деятельности организации

Налогообложение - это система распределения доходов между юридическими или физическими лицами и государством. Налоги - обязательные платежи в бюджет, осуществляемые юридическими и физическими лицами. Налоги выражают обязанности юридических и физических лиц участвовать в формировании финансовых ресурсов государства. Являясь инструментом перераспределения, налоги призваны гасить возникающие сбои в системе распределения и стимулировать (или сдерживать) людей в развитии той или иной формы деятельности.

С точки зрения микроэкономики налог на прибыль организаций представляет собой важнейший из элементов, образующих систему налогов и сборов любого государства. Исчисление данного налога, взимаемого с хозяйствующих субъектов, которые обеспечивают основную долю прироста ВВП (т.е. с юридических лиц), происходит, во временном отношении, в последнюю очередь - после начисления и (или) уплаты всех остальных видов обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды.

Поэтому налог на прибыль организаций фактически является налогом на их финансовый результат, сформированный в учете по факту совершения юридическим лицом всех хозяйственно значимых действий в истекшем периоде. Помимо прочего, расчет налога на прибыль является завершающим этапом закрытия каждого финансового года практически в любой организации.

Налог на прибыль должен быть личным налогом - т.к. он устанавливается непосредственно на действительный доход налогоплательщика за учитываемый налоговый период. Налог на прибыль должен быть шедулярным налогом - доходы налогоплательщика разделяются на категории в зависимости от источника и применимой налоговой ставки (прибыль от основной деятельности, дивиденды, доход от отдельных видов долговых обязательств) [16,c. 98].

В РФ закреплена имено такая система. Некоторые операции или виды деятельности имеют особенности при определении налоговой базы. Данный перечень представлен в таблице 1.1.

Таблица 1.1 - Перечень организаций, операций и видов деятельности, по которым налоговая база определяется с учетом особенностей, установленных гл. 25 НК РФ [10,c.48]

|  |  |
| --- | --- |
| Перечень организаций, операций и видов деятельности | Статья НК РФ |
| Доходы, получаемые от долевого участия в других организациях | 275 |
| Доверительное управление имуществом | 276 |
| Передача имущества в уставный (складочный) капитал организаций | 277 |
| Доходы, получаемые участниками простого товарищества | 278 |
| Особенности определения налоговой базы при уступке (переуступке) права требования | 279 |
| Операции с ценными бумагами | 280 - 282 |
| Кредитные организации | 290 - 292 |
| Страховые организации | 293 - 294 |
| Негосударственные пенсионные фонды | 295 - 296 |
| Профессиональные участники рынка ценных бумаг | 298 - 300 |
| Срочные сделки | 301 - 305 |
| Иностранные организации | 306 - 312 |
| Операции, связанные с реализацией основных средств | 268 - 320 |
| Доходы и расходы обслуживающих производств и хозяйств | 275.1 |

Налог на прибыль организаций (корпораций) должен являться составным элементом налоговой системы государства и служить инструментом перераспределения национального дохода. Данный налог должен быть прямым, т.к. его окончательная сумма целиком и полностью зависит от конечного финансового результата.

Налогообложение доходов юридических лиц (налог на прибыль организаций) имеет определенные преимущества. Главное из них состоит в том, что государство получает реальную возможность свести к минимуму свое вмешательство в размеры выплачиваемой на негосударственных предприятиях и в организациях заработной платы. Оно может лишь в порядке социальной защиты населения устанавливать минимальный уровень заработной платы и не регулировать верхнюю шкалу. Ведь налоги получены еще до выплаты заработной платы. Есть и другие факторы. Основным аргументом в пользу введения налога на прибыль является то, что, как показывает мировая практика, введение подоходного налога с юридических лиц оправдано лишь в условиях сбалансированной экономики с отработанным механизмом рыночных цен, примерно одинаковым уровнем рентабельности, налаженной законодательно утвержденной системы антимонопольного регулирования и ряда других факторов, позволяющих равномерно распределить налоговое бремя на всех налогоплательщиков [13,c. 115]. Переход к налогообложению дохода вместо прибыли мог бы негативно сказаться на деятельности ряда производственных отраслей и в первую очередь на отраслях, связанных с производством энергоносителей. Налог на доход может оказаться также чрезмерно тяжелым для вновь создаваемых предприятий предпринимательского сектора экономики, многие из которых в первые годы своего существования не получают прибыли, но окажутся плательщиками налога. Особенно это коснется предприятий и организаций малого бизнеса, сейчас бурно развивающегося во всех сферах, выступающего антиподом государственного монополизма. Поэтому целесообразно было бы освободить от налогообложения прибыли ряд мелких или вновь создаваемых организаций. Это положение закреплено в законодательстве РФ в виде специальных налоговых режимов, а также в создании особых экономических зон. Политику облегчения налогового бремени для малых предприятий ведут и другие страны Европы и Америки [23, c.9].

Что же касается предприятий, которые не являются вновь созданными,убыточными или малыми, то для них налоговая обязанность по правилам дифференцируется по субъектному составу налогоплательщиков исходя из критериев налогового резидентства.

Для попадания под юрисдикцию налогового законодательства определенной страны при определении корпорационного налога для юридического лица, необходимы два условия. Первое, это осуществление коммерческой деятельности в данной стране (т.е. деятельности, ориентированной на получение прибыли) и второе - наличие юридического лица.

Кроме условий ориентации на извлечение прибыли и наличия юридического лица при обложении корпорационным налогом (налогом на прибыль организаций), важное значение имеет определение привязки налогоплательщика к национальной налоговой компетенции того или иного государства. Этот вопрос решается, как правило, на основе использования двух критериев: резидентства и территориальности [14, c.89] .

Критерий резидентства предусматривает, что все резиденты данной страны подлежат в ней налогообложению в отношении абсолютно всех своих доходов, как извлекаемых на территории этой страны, так и за ее пределами (так называемая неограниченная налоговая ответственность), а нерезиденты - только в отношении доходов, получаемых из источников в этой стране (ограниченная налоговая ответственность) [14, c.95].

Критерий территориальности, напротив, устанавливает, что налогообложению в данной стране подлежат доходы, извлекаемые только на ее территории; соответственно любые доходы, получаемые или извлекаемые за рубежом, освобождаются от налогов в этой стране [14, c.99].

В РФ используется критерий резидентства, а именно: плательщиками налога на прибыль в соответствии со ст. 246 НК РФ признаются российские организации и иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации [2].

Плательщиками налога на прибыль могут быть любые юридические лица вне зависимости от целей их создания, у которых возникает объект налогообложения. Таким образом, платить налог на прибыль будут как коммерческие, так и некоммерческие организации.

Объект налогообложения должен определяться в соответствии с принципом чистого дохода, а именно, из валового дохода вычитаются расходы и убытки в порядке, установленном национальным законодательством.

Порядок исчисления чистого или облагаемого дохода имеет для налогоплательщиков даже большее значение, чем ставка налога (которая в разных странах составляет от 15 до 50%). Поскольку структура издержек и характер деятельности в разных отраслях бизнеса сильно различаются, то исчисление чистого дохода ведется раздельно, по укрупненным отраслям и видам деятельности. Если компания одновременно осуществляет разные виды деятельности: а) доходы от капитала (инвестированного); б) доходы от коммерческой деятельности; в) доходы от труда за свой счет (свободные профессии и т.д.); г) прочие доходы (доходы от лотерей, случайные доходы спекулятивного характера и др.). В странах, где в сельском хозяйстве достаточно велик процент мелких самостоятельных товаропроизводителей, выделяется как вид деятельности «занятие сельским и лесным хозяйством»; в ряде стран отдельный расчет ведется по сельскохозяйственной деятельности и по доходам от земельной собственности [15, c. 58].

По каждому виду дохода применяются свои правила и нормы определения чистого дохода (прибыли). Важнейшее значение имеют правила определения прибыли от предпринимательской деятельности, которая понимается как деятельность, осуществляемая с применением наемного труда и имеющая свои принципы, применяемые при определении прибыли от предпринимательской деятельности (сделки с имуществом, работа за свой счет, предоставление личных услуг и т.д.).

Валовой доход корпораций, определяемый для налоговых целей, может отличаться от дохода, определяемого в их финансовых отчетах, вследствие поправок и ограничений, предусмотренных налоговым законодательством.

Скорректированный таким образом валовой доход подлежит затем уменьшению на сумму расходов, связанных с его получением, с тем, чтобы получить чистую прибыль для целей налогообложения, или облагаемый доход. Именно в этой части налогового процесса возникает наибольшее число разногласий и конфликтов между налогоплательщиками и налоговыми органами. Дело в том, что для налоговых целей признаются вовсе не все расходы, понесенные налогоплательщиком, а лишь обычные и необходимые для выполнения данного вида деятельности. Основываясь на этом критерии, налоговые органы могут разрешить списание некоторого вида расхода в его полном размере, или только частично, или даже вовсе запретить его вычет, вынуждая тем самым восстановить израсходованную сумму в составе облагаемого дохода.

Как правило, в полном размере подлежат вычету только текущие производственные расходы, включая расходы на сырье и материалы, на выплату заработной платы, ремонт оборудования и т.д.

В РФ объектом налогообложения является прибыль, полученная организациями [2]. В зависимости от категорий налогоплательщиков прибылью признаются:

) для российских организаций - доходы, уменьшенные на величину расходов, которые определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ;

) для представительств иностранных организаций - полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов, которые определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ;

) для иных иностранных организаций - доходы, полученные от источников в Российской Федерации. Порядок определения этих доходов установлен ст. 309 НК РФ.

Налоговой базой по налогу с организаций следует признавать денежное выражение полученной прибыли, а для более полного и справедливого налогообложения целесообразно учитывать доходы в натуральном выражении, при этом доходы, полученные в натуральной форме следует переводить в денежную, используя при этом, например, рыночные цены на данный товар или услугу.

Как и в большинстве стран мира, в РФ налоговой базой является денежное выражение прибыли. Это указано в ст. 274 НК РФ.

Важным элементом налога является ставка.

Различают твердые, пропорциональные, прогрессивные и регрессивные налоговые ставки [10, c.88].

Твердые ставки устанавливаются в абсолютной сумме на единицу обложения, независимо от размеров дохода.

Пропорциональные - действуют в одинаковом процентном отношении к объекту налога без учета дифференциации его величины.

Прогрессивные ставки предполагают возрастание величины ставки по мере роста дохода. Прогрессивные налоги - это те налоги, бремя которых сильнее давит на налогоплательщиков с большими доходами.

Регрессивные ставки предполагают снижение величины ставки по мере роста дохода. Регрессивный налог может и не приводить к росту абсолютной суммы поступлений в бюджет при увеличении доходов налогоплательщиков.

На территории РФ действует пропорциональная шкала обложения прибыли. Ставки налога на прибыль установлены ст. 284 НК РФ. Для всех российских организаций и постоянных представительств иностранных организаций установлена единая ставка налога - 20% [2].

При определении шкалы обложения по данному налогу общих принципов и критериев нет. В некоторых странах используется прогрессивная шкала (Великобритания, США) [26, c.53]. Другие, в том числе и Россия, придерживаются, как это было сказано ранее, пропорциональной.

Налог на прибыль организаций (корпоративный налог), как правило, должен рассчитывается в виде авансовых платежей в течение года и с окончательным расчетом по представлении годового баланса. По окончании налогового периода (обычно года) каждый налогоплательщик должен представить декларацию по налогу на индивидуальные доходы, полученные в данном году, и все удержания авансовых налогов, которые были с них сделаны.

По законодательству РФ прибыль, подлежащая налогообложению, определяется налогоплательщиками нарастающим итогом с начала налогового периода. Все платежи налога на прибыль, которые уплачиваются налогоплательщиком в течение налогового периода, НК определены как авансовые. Сумма налога на прибыль организаций, подлежащая уплате в бюджет рассчитывается как разность суммы налога исчисленной по налоговой декларации за год (годовая налоговая база, умноженная на ставку) и сумм уплаченных авансовых платежей в течении данного налогового периода [2].

Для решения наиболее важных задач, решаемых государством в рамках реализации основных направлений экономической политики, законодательством должна быть установлена система налоговых льгот, позволяющих существенно снизить сумму налога на прибыль.

Например, устанавливая более льготные (повышенные или ускоренные) нормы амортизации, правительство может стимулировать прирост капиталовложений и оживление экономической деятельности в стране. В настоящее время, как правило, правительства всех развитых стран проводят политику предоставления максимальных амортизационных льгот.

В нашей стране, например, действует сверхускоренная амортизация для вновь вводимого в эксплуатацию высокотехнологичного оборудования, и предприятиям разрешено списывать в первый год эксплуатации 20-30% (в отношении технологически прогрессивного оборудования - до 100%) его стоимости.

Следующим видом льгот являются отсрочки уплаты налогов. Некоторые из них имеют определенный предельный срок - до 3 - 5 лет (например, отчисление части прибыли в резервный фонд на новые инвестиции), другие имеют неопределенную длительность - вплоть до наступления какого-то события или условия. Важность этой льготы заключается в том, что при современном уровне процентных ставок, достигающих 12-14%, отсрочка в уплате налога на 5 - 7 лет равносильна для налогоплательщика полному освобождению от налога [22, c. 79]. В НК РФ предусмотрена глава, которая посвящена изменению срока уплаты налога, сбора, а также пени. Изменение срока уплаты может быть предоставлено в виде отсрочки, рассрочки и инвестиционного налогового кредита. Также в НК РФ существует норма «Перенос убытков на будущее». Налогоплательщики, понесшие убыток, в предыдущем налоговом периоде или предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее). Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытков на будущее в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток [3].

Таким образом, налог на прибыль организаций представляет собой важнейший из элементов, образующих систему налогов и сборов любого государства. Расчет налога на прибыль является завершающим этапом закрытия каждого финансового года практически в любой организации. Налог на прибыль должен быть шедулярным налогом - доходы налогоплательщика разделяются на категории в зависимости от источника и применимой налоговой ставки. Он должен служить инструментом перераспределения национального дохода. Данный налог должен быть прямым, т.к. его окончательная сумма целиком и полностью зависит от конечного финансового результата.

1.2 Нормативно-правовая база налога на прибыль организаций

Основными нормативными актами регулирующими налогообложение прибыли являются:

Налоговый кодекс Российской Федерации - часть первая от 31 июля 1998 г. N 146-ФЗ (с изм. и доп.) и часть вторая от 5 августа 2000 г. N 117-ФЗ (с изменениями и дополнениями);

Закон РФ от 29.12.95 №222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства»;

Закон РФ от 27 декабря 1991 г. N 2116-I "О налоге на прибыль предприятий и организаций" (с изменениями и дополнениями);

Указ Президента РФ от 8 мая 1996 г. N 685 "Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины" (с изменениями и дополнениями);

Постановление Правительства РФ от 5 августа 1992 г. N 552 "Об утверждении Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли" (с изменениями и дополнениями);

Постановление Правительства РФ от 01.07.1995 N 660 "О порядке расчетов с федеральным бюджетом и бюджетами субъектов Российской Федерации по налогу на прибыль предприятий и организаций;

Постановление Правительства РФ от 16 мая 1994 г. N 491 "Об особенностях определения налогооблагаемой базы для уплаты налога на прибыль страховщиками" (с изм. и доп. от 7 июля 1998 г.)

Приказ МНС РФ от 15 июня 2000 г. N БГ-3-02/231 "Об утверждении Инструкции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам "О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций";

Инструкция Госналогслужбы РФ от 16 июня 1995 г. N 34 "О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц" (с изм. и доп. от 29 декабря 1995 г., 31 декабря 1997 г., от 7 апреля 2000 г.);

Письмо Госналогслужбы РФ и Минфина РФ от 2 декабря 1993 г. NN 139, ВГ-4-01/193н "О применении штрафных санкций за нарушение порядка определения налогооблагаемой прибыли";

Письмо МНС РФ от 24 ноября 1999 г. N 02-1-16 О сроках уплаты налога на прибыль;

Письмо МНС РФ от 18 ноября 1999 г. N 02-1-16 О возврате из бюджета сумм авансовых платежей;

Письмо МНС РФ от 10 ноября 1999 г. N 02-1-16 Об исчислении налога на прибыль;

Письмо МНС РФ от 2 ноября 1999 г. N 02-1-16 Об исчислении налога на прибыль в случае осуществления предприятием различных видов деятельности.

Основные положения о налоге на прибыль заложены в Законе «О налоге на прибыль» №2116-1, и инструкции МНС №62 от 15.06.2000 г.

Плательщикаминалога на прибыль являются:

. предприятия и организации (в том числе бюджетные), являющиеся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, включая кредитные, страховые организации, а также созданные на территории Российской Федерации предприятия с иностранными инвестициями, международные объединения и организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность;

. филиалы и другие обособленные подразделения предприятий и организаций, включая филиалы кредитных и страховых организаций, за исключением филиалов (отделений) Сберегательного банка Российской Федерации, имеющие отдельный баланс и расчетный (текущий, корреспондентский) счет;

. филиалы (территориальные банки) Сберегательного банка Российской Федерации, созданные в республиках, краях, областях, городах Москве и Санкт-Петербурге.

Перечень плательщиков налога на прибыль также приведен и в разделе 1 Инструкции N 62. От прежнего перечня, приведенного в Инструкции N 37 (действующей в 1999 и 2000 г.), он отличается тем, что в него не включены филиалы и иные обособленные подразделения юридического лица, имеющие отдельный баланс и расчетный счет.

Статьей 19 НК РФ разъяснялось, что филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений. В то же время НК РФ не устанавливал порядок исполнения филиалами и иными обособленными подразделениями организации обязанности по уплате налогов и сборов в бюджет. В связи с этим письмом МНС России от 02.03.99 N ВГ-6-18/151@ разъяснялось следующее.

Согласно ст.7 Федерального закона от 31.07.98 N 147-ФЗ "О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" федеральные законы и иные нормативные правовые акты, действующие на территории Российской Федерации и не вошедшие в определенный ст.2 данного Федерального закона перечень актов, утративших силу, действуют в части, не противоречащей части первой НК РФ, и подлежат приведению в соответствие с ней.

Таким образом, исходя из изложенного, до введения в действие части второй НК РФ порядок уплаты налогов и сборов организациями по месту нахождения их филиалов и иных обособленных подразделений устанавливался Законом Российской Федерации от 27.12.91 N 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" (в части перечня уплачиваемых налогов) и законами, регулирующими порядок взимания конкретных налогов.

Соответственно после введения в действие части первой НК РФ филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций, не являясь налогоплательщиками, выполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов.

Так, обособленные подразделения российских организаций, имеющие отдельный баланс и расчетный счет (текущий, корреспондентский), в соответствии с законами, регулировавшими порядок взимания конкретных налогов, представляли в налоговые органы установленную для них в соответствии с законодательством налоговую декларацию (налоговый расчет) и документы, служившие основанием для исчисления и уплаты налога (бухгалтерскую и налоговую отчетность), и выполняли обязанность по уплате налогов и сборов, рассчитанных ими в соответствии с действующим законодательством о налогах и сборах на основании данных, отраженных в представлявшейся ими бухгалтерской отчетности.

По организациям, в состав которых входили обособленные подразделения, не имевшие отдельного баланса и расчетного (текущего, корреспондентского) счета, также сохранялся порядок исчисления и уплаты налогов, установленный законами, регулирующими порядок взимания этих налогов.

Указанный порядок в отношении филиалов и иных обособленных подразделений организации применялся до 1 января 2000 г.

Федеральным законом Российской Федерации от 09.07.99 N 155-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон "О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации"" (далее - Закон N 155-ФЗ) был закреплен принципиально иной порядок исполнения обязанности по уплате налогов филиалами и иными обособленными подразделениями организаций, которые до 1 января 1999 г. признавались самостоятельными налогоплательщиками по отдельным налогам. Со вступлением в силу Закона N 155-ФЗ филиалы и представительства организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов в порядке, предусмотренном действующими федеральными законами, регулирующими порядок взимания конкретных налогов, уплаты налогов филиалами и представительствами, не имеющими отдельного баланса и (или) расчетного (текущего) счета.

Порядок уплаты налогов филиалами и представительствами, не имеющими отдельного баланса и (или) расчетного (текущего) счета, установлен постановлением Правительства Российской Федерации от 01.07.95 N 660 "О порядке расчетов с федеральным бюджетом и бюджетами субъектов Российской Федерации по налогу на прибыль предприятий и организаций, в состав которых входят территориально обособленные структурные подразделения, не имеющие отдельного баланса и расчетного (текущего, корреспондентского) счета" и письмом Госналогслужбы России от 04.08.95 N НП-4-01/46н "Методические указания по применению постановления Правительства Российской Федерации от 1 июля 1995 г. N 660 "О порядке расчетов с федеральным бюджетом и бюджетами субъектов Российской Федерации по налогу на прибыль предприятий и организаций, в состав которых входят территориально обособленные структурные подразделения, не имеющие отдельного баланса и расчетного (текущего, корреспондентского) счета".

Согласно указанным документам распределение прибыли, приходящейся на филиалы и иные обособленные подразделения, находящиеся на территории иных субъектов Российской Федерации (вне места нахождения головной организации), осуществляется исходя из коэффициента, определяемого пропорционально среднесписочной численности работников (фонду оплаты труда) и стоимости основных производственных фондов. Как уже упоминалось выше, названный порядок применялся ранее исключительно к организациям, имеющим филиалы и иные обособленные подразделения, у которых не было отдельного баланса и расчетного счета. С 1 января 2000 г. данный порядок распространяется также и на обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс и расчетный счет.

Разъяснение о порядке применения данного нововведения было доведено до сведения налоговых органов письмом МНС России от 29.02.2000 N ВГ-6-02/158 "О порядке исполнения филиалами и представительствами, имеющими отдельный баланс и расчетный (текущий, корреспондентский) счет, обязанности по уплате налога на прибыль предприятий и организаций с 2000 года". Соответствующие изменения нашли также отражение в Инструкции N 62.

Кроме того, она устанавливает, что головная организация должна до начала квартала сообщить своим обособленным подразделениям и налоговым органам по местонахождению обособленного подразделения о сумме авансовых взносов по налогу на прибыль. В десятидневный срок со дня, установленного для представления квартальной и годовой бухгалтерской отчетности, головная организация должна сообщить сведения о сумме налога от фактической прибыли и сумме дополнительных платежей по налогу.

Также плательщиками налога на прибыль являются компании, фирмы, любые другие организации, образованные в соответствии с законодательством иностранных государств, которые осуществляют предпринимательскую деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства (далее - иностранные юридические лица).

При этом под постоянным представительством иностранного юридического лица для целей налогообложения понимаются филиал, бюро, контора, агентство, любое другое место осуществления деятельности, связанное с разведкой или разработкой природных ресурсов, проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию оборудования, оказанием услуг, проведением других работ, а также организации и граждане, уполномоченные иностранными юридическими лицами осуществлять представительские функции в Российской Федерации.

Определенная группа юридических лиц, в том числе предприятия организационно-правовых форм, реализующих произведенную ими сельскохозяйственную и охотохозяйственную продукцию, а также продукцию, переработанную на данном предприятии (кроме сельскохозяйственных предприятий индустриального типа), организации, осуществляющие деятельность в области игорного бизнеса, уплачивают налог на прибыль, полученную от иных видов деятельности.

Объектом обложения налогом на прибыль, полученную в рублях и иностранной валюте, является валовая прибыль, включающая четыре составные части:

прибыль (убыток) от реализации продукции, выполненных работ и услуг;

прибыль (убыток) от реализации основных фондов и другого имущества предприятий и организаций;

прибыль (убытки) от реализации ценных бумаг, фьючерсных и опционных контрактов

доходы от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по ним. Каждая часть прибыли имеет строго установленный порядок расчета.

Первая часть *-* прибыль от реализации продукции, выполненных работ и услуг определяется как разница между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) без НДС и акцизов и затратами на производство и реализацию, включенных в себестоимость продукции (работ, услуг). Предприятия, осуществляющие экспортную деятельность, при исчислении прибыли из выручки от реализации продукции (работ, услуг) исключают из неё экспортные тарифы.

В дополнении к данному Положению указано, что платежи по процентам за кредиты банков в переделах учетной ставки, установленной ЦБ РФ, увеличенной на 3 пункта, относятся к себестоимости продукции (работ, услуг) предприятий. Расходы по уплате процентов, превышающих этот предел, осуществляется за счет прибыли, оставшейся в распоряжении предприятия.

Для определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) для целей налогообложения (исчисление налога на прибыль) берется во внимание учетная политика предприятия либо из расчета выручки от реализации продукции по методу отгрузки (выполненных работ, оказанных услуг), либо по моменту поступления денежных средств в оплату отгруженной продукции (товаров) на расчетный (текущий), иные счета предприятий или в кассу организаций, а также зачета взаимных требований по расчетам.

При исчислении состава затрат, исключаемых при определении налогооблагаемой прибыли, следует руководствоваться Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли №552.

При этом следует учитывать, что организации относят на затраты производства все расходы, возмещаемые покупателями и заказчиками, но для целей налогообложения затраты, по которым определены лимиты и нормы, принимаются в пределах, установленных законодательством. К таким расходам относятся:

компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей;

затраты на командировки;

представительские расходы;

плата за обучение по договорам с учебными учреждениями для подготовки, повышения квалификации и переподготовки кадров;

затраты по оплате процентов за кредиты;

расходы на рекламу.

Затраты на себестоимость продукции (работ, услуг), группируются в соответствии с их экономическим содержанием:

) материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных расходов);

) затраты на оплату труда;

) отчисления на социальные нужды;

) амортизация основных фондов;

) прочие затраты.

Затраты на производство продукции (работ, услуг) включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) того отчетного периода, к которому они относятся, не зависимо от времени оплаты - предварительной (арендная плата и т.п.) или последующей (оплата отпусков и т.д.). Отдельные затраты, которые трудно отнести к отдельному периоду, а также сезонные затраты включаются в затраты на производство в сметно-нормализованном порядке, определенном в отраслевых методических рекомендациях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг).

Вторая часть- прибыль от реализации основных фондов и иного имущества предприятия для целей налогообложения учитывается как разница между продажной ценой и первоначальной или остаточной стоимостью этих фондов и имущества, увеличенной на индекс инфляции, исчисленный в порядке, устанавливаемом Правительством Российской Федерации (постановление №315 от 21.3.1996 г.). При этом, остаточная стоимость применяется к основным фондам, нематериальным затратам и малоценным и быстроизнашивающимся предметам. Отрицательный результат от их реализации не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

При проведении товарообменных операций либо передаче продукции безвозмездно выручка для целей налогообложения определяется из средней цены реализации такой или аналогичной продукции, рассчитанной за месяц, в котором осуществлялась указанная сделка.

Сумма выручки от реализации основных фондов и иного имущества определяется предприятием на основание расчетов, представляемых в налоговый орган по месту нахождения предприятия одновременно с бухгалтерской отчетностью и расчетом по налогу на прибыль.

В соответствии с Методикой исчисления индекса-дефлятора для индексации стоимости реализуемого имущества предприятий, утвержденной 21.05.1996 г. Госкомстатом России, Минэкономики России и Минфином России, индекс стоимости реализуемого имущества (ИРИП) является специальным показателем, предназначенным исключительно для индексации стоимости основных фондов и иного имущества предприятий при их продаже в целях определения налогооблагаемой прибыли. Индекс строится как средневзвешенный показатель из соответствующих частных индексов, характеризующих изменение цен на основные элементы имущества предприятий (основные фонды, материальные оборотные средства).

В иное имущество предприятия, также подлежащее индексации при продаже, включаются сырье, материалы топливо и т.п., малоценные и быстроизнашивающиеся предметы.

В расчетах для реализации имущества в виде ценных бумаг, валюты, нематериальных активов и т.п., изменение цен на которые не учитывалось, указанный индекс не применяется.

ИРИП используется в оценке остаточной стоимости основных фондов и первоначальной стоимости иного имущества, согласно данным бухгалтерского учета по состоянию на момент продажи. При этом, например, если продажа основных фондов, значащихся на начало года, произведена в третьем квартале, остаточная стоимость должна быть скорректирована путем умножения на индексы инфляции первого, второго и третьего кварталов. Если основные фонды приобретены в первом квартале и проданы в третьем квартале, применяется ИРИП второго и третьего кварталов. При этом ИРИП используется по каждому объекту продажи отдельно.

Третья часть - прибыль (убытки) от реализации ценных бумаг, фьючерсных и опционных контрактов определяется как разница между ценой реализации и ценой приобретения с учетом оплаты услуг по их приобретению и реализации.

Согласно п.4 ст.2 Закона Российской Федерации от 27.12.91 N 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций" и п.2.4 Инструкции N 62 по акциям и облигациям, обращающимся на организованном рынке ценных бумаг, рыночная цена которых, устанавливается в соответствии с правилами, устанавливаемыми федеральным органом, осуществляющим регулирование рынка ценных бумаг, убытки от их реализации (выбытия) по цене не ниже установленной предельной границы колебаний рыночной цены могут быть отнесены на уменьшение доходов от реализации (выбытия) соответствующей категории ценных бумаг. При этом в п.2.4 Инструкции N 62 определено понятие соответствующей категории. Оно включает в себя:

 акции и облигации предприятий, организаций и прочих эмитентов;

 процентные государственные облигации Российской Федерации и субъектов Российской Федерации и облигации органов местного самоуправления (включая облигации, эмитированные с 1 января 1999 г. и размещенные с дисконтом);

 беспроцентные государственные облигации Российской Федерации и субъектов Российской Федерации и облигации органов местного самоуправления (эмитированные до 1 января 1999 г.).

При этом согласно Закону N 2116-1 и Инструкции N 62 убытки по операциям с ценными бумагами, не имеющими рыночной котировки или не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, могут быть отнесены на уменьшение доходов от реализации данной категории ценных бумаг. Определение понятия "данной категории" до момента выхода Инструкции N 62 не находило нормативного определения. В связи с этим у налогоплательщиков возникало множество вопросов о порядке исчисления налоговой базы по операциям с ценными бумагами, не обращающимся на организованном рынке ценных бумаг. Инструкция N 62 дает ответ на этот вопрос. В Справке о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 "Расчета (налоговой декларации) налога от фактической прибыли" (в том числе для кредитных и страховых организаций), приведены следующие категории ценных, бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг:

 акции и облигации предприятий, организаций и прочих эмитентов;

 процентные государственные облигации Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и облигации органов местного самоуправления;

 беспроцентные государственные облигации Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и облигации органов местного самоуправления;

 векселя и другие не эмиссионные ценные бумаги.

Четвертая часть *-* доходы (расходы) от внереализационных операций включают:

 доходы от долевого участия в деятельности других предприятий;

 суммы, полученные безвозмездно от других предприятий при отсутствии совместной деятельности, за исключением средств, зачисляемых в уставные фонды предприятий учредителями;

 дивиденды, проценты и другие доходы по ценным бумагам, принадлежащим предприятиям;

 доходы от сдачи имущества в аренду;

 другие доходы (расходы) от операций, непосредственно не связанных с производством продукции (работ, услуг) и её реализацией, включая суммы, полученные и уплаченные в виде санкций и возмещения убытков. В доходы внереализационных операций не включается стоимость:

 объектов социально-культурного и коммунально-бытового назначения; приватизированных предприятий, передаваемых субъектам РФ и органам местного самоуправления, а также передаваемых безвозмездно предприятиям, учреждениям, организациям органами государственной власти и местного самоуправления, союзами, ассоциациями, в состав которых входят предприятия; основных средств, нематериальных активов, другого имущества и денежных средств на капитальные вложения по развитию их собственной производственной и непроизводственной базы;

 оборудования, безвозмездно полученными атомными электростанциями;

 основных производственных фондов, а также средств, предусмотренных на капитальные вложения по развитию производственной и непроизводственной базы, и другого имущества, безвозмездно полученного для осуществления производственной деятельности одними железными дорогами от других железных дорог;

 различных сооружений и объектов связи.

Суммы, внесенные в бюджет или во внебюджетные фонды в виде санкций в соответствии с законодательством РФ, в состав расходов внереализационных операций не включаются, а относятся на уменьшение прибыли, остающейся в распоряжении предприятий.

Валовая прибыль, полученная в иностранной валюте, суммируется с валовой прибылью в рублях. При этом выручка в иностранной валюте пересчитывается в рубли по текущему курсу рубля, котируемому ЦБ РФ, на день поступления средств на валютный счет или в кассу предприятия. По предприятиям, осуществляющим экспортно-импортные товарообменные операции (в том числе на бартерной основе), выручка в валюте для целей налогообложения пересчитывается в рубли по курсу на день оформления таможенных документов.

Объектом обложения банков является общая сумма доходов, уменьшенная на сумму расходов, установленных Положением об особенностях определения налогооблагаемой базы для уплаты налога на прибыль банками и другими кредитными учреждениями.

Ставка налога на прибыль предприятий и организаций, зачисляемого в федеральный бюджет, устанавливается в размере 11 процентов.

В бюджеты субъектов Российской Федерации зачисляется налог на прибыль организаций (в том числе иностранных юридических лиц) по ставкам, устанавливаемым законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации, в размере не свыше 19 процентов, а для предприятий по прибыли, полученной от посреднических операций и сделок, страховщиков, бирж, брокерских контор, банков, других кредитных организаций, по ставкам в размере не свыше 27 процентов.

Следует отметить, что раздел Инструкции 62, в части касающейся ставок налога не учитывает изменений, которые Федеральный закон от 5 августа 2000 г. N 118-ФЗ "О введении в действие второй части Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах", вступивший в силу 1 января 2001 года, внес в Закон "О налоге на прибыль". Новая редакция Закона "О налоге на прибыль" позволяет органам местного самоуправления устанавливать дополнительную ставку этого налога. Максимальный размер дополнительной ставки ограничивается 5 процентами.

В Российской Федерации действуют разнообразные налоговые льготыпри обложении прибыли, которые постоянно дополняются и изменяются. Нестабильность налоговых льгот и их большое количество осложняют расчеты налога на прибыль и работу налоговых органов.

При обложении прибыли юридических лиц налоговые льготы имеют большое социально-экономическое значение. С одной стороны, они облегчают финансовое положение плательщика и даже при высокой ставке налога не препятствует его развитию, а с другой, выполняет регулирующую роль. Государство в условиях рынка с помощью изменения налоговых льгот оказывает воздействие (стимулирующие или сдерживающее) на процесс производства. Льготы дают плательщику дополнительный капитал для хозяйственных нужд, однако в России эта их роль заметно не проявлялась.

Действующие налоговые льготы можно распределить на несколько групп. Первая группа льгот касается прибыли, расходуемой на инвестиции; вторая имеет социально-культурной направление; третья стимулирует развитие малого бизнеса и, наконец, четвертая группа относится к определенным группам плательщиков.

К первой группе относятся налоговые льготы, создающие условия для увеличения капитальных вложений.

Прибыль предприятий, направленная на финансирование капитальных вложений производственного и непроизводственного назначения, а также на погашение банковских кредитов, полученных и использованных на эти цели, освобождается от налогообложения. Эта льгота предоставляется предприятиям, осуществляющим развитие собственной производственной и непроизводственной базы, при условии полного использования ими сумм начисленного взноса на последнюю отчетную дату. При предоставлении льготы по прибыли, используемой на капитальные вложения, принимаются фактически произведенные в отчетном периоде затраты независимо от срока окончания строительства и ввода в эксплуатацию основных средств, учтенных по счету "Капитальные вложения". Из указанных затрат исключаются суммы износа, начисленного по основным средствам, принадлежащим предприятию, с начала года на отчетную дату по счету "Износ основных средств". По машинам, оборудованию и другим основным средствам, не требующим монтажа, произведенные затраты учитываются при определении льготы, если они отражаются по дебету счета "Основные средства" и кредиту счета "Капитальные вложения".

Прибыль для целей налогообложения уменьшается на сумму отчислений в резервные и другие аналогичные фонды до достижения размеров этих фондов, установленных учредительными документами, но не более 25% уставного фонда. При этом сумма отчислений в указанные фонды не должна превышать 50% налогооблагаемой прибыли предприятия. Такие фонды создают возможность предприятию для расширения объема производства.

Дивиденды, выплачиваемые предприятиями физическим лицам, в случае их инвестирования внутри предприятия на реконструкцию, расширение производства и другие исходные цели не подлежат обложению налогом на прибыль.

Большое экономическое значение имеет налоговая льгота, предоставляемая предприятиям на проведение и организацию НИОКР, а также в Российский фонд фундаментальных исследований, Российский фонд технологического развития, но не более чем в общей сложности 10% от налогооблагаемой прибыли, и добровольные взносы в Фонд поддержки предпринимательства и развития конкуренции.

Государственные предприятия имеют право исключать из налогооблагаемой прибыли суммы, направляемые на погашение государственного целевого кредита, полученного для пополнения оборотных средств, в пределах сроков его погашения.

Вторая группа налоговых льгот включает освобожденную часть прибыли, которая затрачивается на содержание объектов и учреждений здравоохранения, народного образования, культуры, спорта, детских дошкольных учреждений и детских лагерей отдыха, домов престарелых и инвалидов, коммунально-бытовой сферы и жилого фонда.

Из налогооблагаемой прибыли исключаются суммы:

на содержание, находящихся на балансе предприятий, объектов социально-культурного назначения, жилого фонда, а также на аналогичные цели при долевом участии предприятий в соответствии с утвержденными местными органами власти нормативами;

взносов на благотворительные цели, в экологические и оздоровительные фонды, на восстановление культурного и природного наследия, общественным организациям инвалидов, их предприятиям и учреждениям, а также средств, перечисленных предприятиям, учреждениям, организациям здравоохранения, народного образования, социального обеспечения и спорта, но не более 3% облагаемой налогом прибыли, а госучреждениям культуры, искусства, кинематографии - не более 5% облагаемой налогом прибыли; При этом общая сумма указанных выше взносов не может превышать пяти процентов облагаемой налогом прибыли.

отчислений государственных и муниципальных образовательных учреждений, а также негосударственных образовательных учреждений непосредственно на нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса.

К третьей группе можно отнести налоговые льготы, предоставляемые малому бизнесу, т.е. предприятиям со среднесписочной численностью работающих в промышленности и строительстве до 200 человек, в науке и научном обслуживании- до 10 человек, в отраслях непроизводственной сферы и розничной торговле - до 15 человек. Эти предприятия помимо указанных льгот освобождаются от налога на прибыль в первые 2 года работы. На третьем и четвертом годах они вносят налог в размере соответственно 25% и 50% от основной ставки. Данная льгота распространяется на предприятия, занятые производством и одновременно переработкой сельскохозяйственной продукции, производством продовольственных товаров, товаров народного потребления, медицинской техники и лекарственных средств, а также строительством объектов жилищного, производственного, социального и природоохранного назначения. Причем на первые два года указанные предприятия освобождаются от налога при условии, что выручка у них от данных видов деятельности превышает 70% общей суммы выручки от общего объема реализуемой ими продукции (работ, услуг). Льгота предоставляется на третьем и четвертом годах работы, если выручка предприятий от установленных видов деятельности превышает 90% общей суммы от реализации продукции (работ, услуг).

Указанные льготы не предоставляются малым предприятиям, образованным на базе ликвидированных (реорганизованных) предприятий, их филиалов и структурных подразделений.

При прекращении малым предприятием деятельности, в связи с которой ему предоставлялись налоговые льготы, до истечения пятилетнего срока со дня его регистрации сумма налога на прибыль, увеличенная на сумму дополнительных платежей, определенных исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации за пользование банковским кредитом, действовавшей в соответствующих отчетных периодах, подлежит внесению в федеральный бюджет РФ в полном размере за весь период функционирования данного предприятия.

Налоговые льготы четвертой группы предоставляются определенным категориям плательщиков. Не подлежат налогообложению прибыли:

религиозных объединений и предприятий, находящихся в их собственности;

общественных организаций инвалидов и находящихся в их собственности учреждений, предприятий, а также предприятий, учреждений, организаций, в которых инвалиды составляют не менее 50% от общего числа работников, при условии использования не менее половины полученной прибыли на социальные нужды инвалидов;

предприятий, находящихся в регионах, пострадавших от радиоактивного загрязнения;

иностранных и российских юридических лиц, полученная за выполненные строительно-монтажные работы и оказанные консультационные услуги, на весь период осуществления целевых социально-экономических программ (проектов) жилищного строительства;

музеев, библиотек, государственных театров, а с 1 января 1994 г. - домов культуры, цирков, зоопарков;

полученная редакциями средств массовой информации, издательствами, информационными агентствами, телерадиовещательными компаниями, организациями по распространению периодических печатных изданий и книжной продукции.

Органы государственной власти субъектов Федерации помимо указанных льгот имеют право устанавливать для отдельных категорий плательщиков дополнительные льготы в пределах сумм налоговых платежей, направляемых в бюджет. Запрещается предоставлять льготы, носящие индивидуальный характер. Под отдельными категориями плательщиков понимается совокупность предприятий, расположенных на территории района, города, области, по видам деятельности или отраслевому признаку.

По предприятиям, получившим в предшествующем году убыток, освобождается от уплаты налога часть прибыли, направленная на его покрытие в течение последующих 5 лет, при условии полного использования на эти цели средств резервного и других фондов предприятия.

Согласно пункту 4.5 Инструкции, если сумма убытка от реализации продукции (работ, услуг) превысит общую (балансовую) сумму убытка, то льгота предоставляется на сумму, равную балансовому убытку. Если же сумма балансового убытка превысит сумму убытка от реализации продукции (работ, услуг), то не облагается налогом прибыль, направленная на покрытие убытка от реализации продукции.

.3 Оценка фискальной роли налога на прибыль организаций в доходах бюджетов различных уровней и проблемы взимания и начисления налога на прибыль организаций в РФ.

В экономике любого государства налог на прибыль играет существенную регулирующую роль благодаря непосредственной связи этого налога с размером полученной налогоплательщиком прибыли через механизм предоставления льгот или их отмены, регулированию ставки, так как государство может наиболее активно влиять на экономику, стимулировать или ограничивать инвестиционную деятельность в различных отраслях и регионах. Необходимо рассмотреть и оценить фискальное значение налога на прибыль организаций в доходах бюджетов различных уровней.

Федеральная налоговая служба России мобилизовала в консолидированный бюджет РФ за 2012 год налогов, сборов и других обязательных платежей на сумму 9 трлн. 720 млрд. руб., что на 26,3 % больше по сравнению с 2011 г. − 7 трлн. 695,8 млрд. руб., а показатель 2010 года выше показателя 2010 года на 22,3 % − 6 трлн. 288,3 млрд. руб. (рис. 1.1).



Рисунок 1.1 − Динамика поступлений налогов, сборов и других обязательных платежей в консолидированный бюджет РФ за 2010,2011,2012 гг. (млрд. руб.) [40]

Основную часть налогов, сборов и иных обязательных платежей консолидированного бюджета в 2010, 2011 и 2012 гг. обеспечили поступления налога на прибыль организаций - 20%, 23% и 24% соответственно (рис.1.2), (рис.1.3) и (рис.1.4). В структуре доходов консолидированного бюджета налог на прибыль занимает первое место.



Рисунок 1.2 − Структура налоговых доходов консолидированного бюджета РФ в 2010 г. (в %) [40]



Рисунок 1.3 − Структура налоговых доходов консолидированного бюджета РФ в 2011 г. (в %) [40]



Рисунок 1.4 − Структура налоговых доходов консолидированного бюджета РФ в 2012 г. (в %) [40]

Как видно из представленных рисунков доля поступления налога на прибыль организаций в структуре налоговых доходов консолидированного бюджета за 2010, 2011 и 2012гг. существенно не изменилась, но имеет тенденцию к росту.

Поступление налога на прибыль организаций в консолидированный бюджет в 2012 г составило 2 270 млрд. руб. и увеличилось на 28% по сравнению с соответствующим периодом 2011 года (1 790 млрд. руб.), а показатель 2011 года увеличился по сравнению с 2010 годом на 42%, который составлял 1 264 млрд. руб. (рис. 1.5).

Налог на прибыль организаций зачисляется в федеральный и региональный бюджет.

Поступление налога на прибыль организаций в федеральный бюджет в 2010, 2011 и 2012 гг.

Всего в 2012 году в федеральный бюджет Российской Федерации поступило 4 481 млрд. рублей администрируемых доходов.



Рисунок 1.5 − Динамика поступлений налога на прибыль организаций в консолидированный бюджет РФ в 2010-2011-2012 гг. (млрд. руб.) [39]

Как видно из рисунка 1.6 это на 1 274 млрд. рублей (39,7%) больше, чем в 2011 году (3 207 млрд.рублей), а показатель 2011 г. превысил показатель 2010г. на 705 млрд. рублей ( 28% ) и составил 2 502 млрд. рублей.

Основная масса администрируемых ФНС России доходов федерального бюджета обеспечена поступлениями НДС и налога на добычу полезных ископаемых (рис. 1.7)

По статистическим данным, представленным на рисунках 1.7, 1.8 и 1.9 видно, чтоструктура поступлений доходов организаций в федеральный бюджет по видам налогов в 2010 - 2012 годах от налога на прибыль не изменилась и составила 8 %.

Поступления налога на прибыль организаций в федеральный бюджет РФ в 2012 г. составили 343 млрд. рублей. По сравнению с 2011г. поступления выросли на 88 млрд. рублей или на 34,5% (показатель 2011 г. равен 255 млрд. рублей), а показатель 2011 по сравнению с 2010 годом вырос на 60 млрд. рублей, или на 31% , который составлял 195 млрд. рублей (рис. 1.10).



Рисунок 1.6 − Динамика поступлений администрируемых ФНС России доходов в федеральный бюджет в 2010-2011-2012 гг. [39]



Рисунок 1.7 − Структура поступлений администрируемых ФНС России доходов в федеральный бюджет по видам налогов в 2010 г. (в %) [40]



Рисунок 1.8 − Структура поступлений администрируемых ФНС России доходов в федеральный бюджет по видам налогов в 2011 г. (в %) [40]



Рисунок 1.9 − Структура поступлений администрируемых ФНС России доходов в федеральный бюджет по видам налогов в 2012 г. (в %) [40]

Налог на прибыль организаций занимает 3 место в структуре поступлений доходов в федеральный бюджет по видам налогов.

Поступления налога на прибыль организаций в консолидированные бюджеты субъектов РФ.

Всего в 2012 году в консолидированные бюджеты субъектов РФ поступило 5 239 млрд. рублей администрируемых доходов.



Рисунок 1.10 − Динамика поступлений налога на прибыль организаций в федеральный бюджет РФ в 2010-2011-2012 гг. (млрд. руб.) [39]



Рисунок 1.11 − Динамика поступлений администрируемых ФНС России доходов в консолидированные бюджеты субъектов РФ в 2010-2011-2012 гг. (млрд. руб.) [41]

Как видно из рисунка 1.11 это на 750 млрд. рублей (17%) больше, чем в 2011 году (4 489 млрд. рублей), а показатель 2011 г. превысил показатель 2010 г. на 703 млрд. рублей (18%) , который составлял 3 786 млрд. рублей.



Рисунок 1.12 − Структура поступлений администрируемых ФНС России доходов в консолидированные бюджеты субъектов РФ по видам налогов в 2010 г. ( в % ) [41]



Рисунок 1.13 − Структура поступлений администрируемых ФНС России доходов в консолидированные бюджеты субъектов РФ по видам налогов в 2011 г. ( в % ) [41]

Основная масса администрируемых ФНС России доходов консолидированных бюджетов субъектов РФ обеспечена поступлениями налога на прибыль (37%), НДФЛ (38%) и имущественных налогов (13%).

Как видно из рисунков 1.12, 1.13 и 1.14,структура поступлений доходов организаций в консолидированные бюджеты субъектов РФ по видам налогов в 2010-2011-2012 гг. от налога на прибыль с каждым годом увеличивается и составляет 28%, 34% и 37% соответственно.



Рисунок 1.14 − Структура поступлений администрируемых ФНС России доходов в консолидированные бюджеты субъектов РФ по видам налогов в 2012 г. ( в % ) [41]

Поступления налога на прибыль организацийв консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации в 2012 году составили 1 928 млрд. рублей. По сравнению с 2011 годом (1 519 млрд. рублей) поступления выросли на 409 млрд. рублей, или на 27%, а показатель 2011 года вырос по сравнению с показателем 2010 (1 069 млрд. рублей) года на 450 млрд. рублей, или на 42% (рис.1.15)



Рисунок 1.15 − Динамика поступлений налога на прибыль организаций в консолидированные бюджеты субъектов РФ в 2010-2012 гг. (млрд. руб.) [41]

Налог на прибыль организаций занимает 2 место в структуре поступлений доходов в консолидированные бюджеты РФ по видам налогов.

В табл. 1.2 представлены обобщенные показатели поступления администрируемых ФНС России доходов от налога на прибыль организаций в бюджетную систему РФ за 2010-2011-2012гг. и темпы его роста.

Таблица 1.2 Динамика поступлений налога на прибыль организаций в бюджетную систему РФ за 2010 - 2012 гг. (млрд. рублей) [19, c. 30]

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2010г. | 2011г. | 2012г. | в % к 2009г. | в % к 2010г. |
| Налог на прибыль организаций | 1 264 | 1 790 | 2 270 | 141,6 | 126,8 |
| в федеральный бюджет | 195 | 255 | 343 | 130,7 | 134,5 |
| в консолидированные бюджеты субъектов РФ | 1 069 | 1 519 | 1 928 | 142,1 | 126,9 |

Исходя из данных, представленных в таблице 1.2 , можно сделать вывод, что доля поступлений налога на прибыль, как в федеральный бюджет, так и в консолидированные бюджеты субъектов РФ возросла на 130,7 и 142,1% в 2011г. и на 134,5 и 126,9% в 2012г. соответственно.

Далее рассмотрено поступление налога на прибыль организаций в региональный бюджет, а именно в консолидированный бюджет Краснодарского края.

Доходы консолидированного бюджета Краснодарского края в 2010 году составили 90 млрд. 500 млн. рублей. Налог на прибыль в 2010 году был равен 20 млрд. 133 млн. рублей. Он составляет 22% от общего числа доходов в Краснодарском крае.

Доходы консолидированного бюджета Краснодарского края в 2011 году составили 101 млрд. 607 млн. рублей, что на 20,4% больше 2009 года, из них налог на прибыль организаций - 24 млрд. 170 млн. рублей. Он составляет 24% от общего числа доходов в Краснодарском крае. Доходы консолидированного бюджета Краснодарского края в 2012 г. составили 123 млрд. 600 млн. рублей. Налог на прибыль в 2012 году был равен 34 млрд. 433 млн. рублей. Он составляет 28% от общего числа доходов в Краснодарском крае (табл. 1.3).

Таблица 1.3 Динамика и состав налоговых доходов консолидированного бюджета Краснодарского края в 2010-2012 гг. (млрд. рублей)

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2010г. | | 2011г. | | 2012г. | | темп прироста 2010/2009гг. в % | темп прироста 2011/2010 гг. в % |
|  | Млрд.руб. | % | Млрд.руб. | % | Млрд. руб. | % |  |  |
| Всего налоговых доходов | 90,5 | 100 | 101,6 | 100 | 123,6 | 100 | 12,2 | 21,6 |
| НДФЛ | 36,7 | 40,6 | 40,6 | 39,9 | 46,2 | 37,4 | 9,7 | 13,8 |
| Налог на прибыль | 20,1 | 22,2 | 24,1 | 23,7 | 34,4 | 27,8 | 20,4 | 42 |
| Имуществ.налоги | 16,3 | 18 | 18,4 | 18,1 | 22,5 | 18,2 | 11 | 22,3 |
| Остальные налоги | 17,4 | 19,2 | 18,5 | 18,2 | 20,5 | 16,5 | 6,3 | 10,8 |

Из данных представленных в таблице 1.3, можно сделать вывод, что налог на прибыль является одним из основных источников дохода региона, а в общей структуре доходов бюджета Краснодарского края занимает 2 место. На рисунке 1.16 представлена динамика поступления налога на прибыль в консолидированный бюджет Краснодарского края в 2010-2011-2012 гг.



Рисунок 1.16 Динамика поступления налога на прибыль организаций в консолидированный бюджет Краснодарского края в 2010-2012гг. (млрд. руб.) [41]

Поступление налога на прибыль организаций в местный бюджет, а именно в консолидированный бюджет.

Доходы консолидированного бюджета в 2010г. составили 458,7 млн. рублей, в 2012 и 2012 гг. 606,1 млн. рублей и 792,5 млн. рублей соответственно. Налог на прибыль в 2010г. был равен 190,5 млн. рублей, в 2011г. 296 млн. рублей, а в 2012г. 391,7 млн. рублей. Он составляет 41,5%, 49% и 50% в 2010-2011-2012 гг. соответственно от общего числа доходов в районе (табл.1.4).

Таблица 1.4 Динамика и состав налоговых доходов консолидированного бюджета в 2010-2012 гг. (млн. рублей) [19, c. 123].

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2010г. | | 2011г. | | 2012г. | | темп прирост 2011/2010 гг. в % | темп прироста 2012/2011 гг. в % |
|  | Млн. руб. | % | Млн. руб. | % | Млн. руб. | % |  |  |
| Всего налоговых доходов | 458,7 | 100 | 606,1 | 100 | 792,5 | 100 | 32,1 | 31 |
| Налог на прибыль | 190,5 | 41,5 | 296 | 48,8 | 391,7 | 49,4 | 55,3 | 32,3 |
| НДФЛ | 86,1 | 18,8 | 104,8 | 17,3 | 194,5 | 24,5 | 21,7 | 85,5 |
| Земельный налог | 29,8 | 6,5 | 39,3 | 6,5 | 47,5 | 5,9 | 31,8 | 20,8 |
| Имущественные налоги | 25,5 | 5,6 | 28,6 | 4,7 | 39,6 | 4,9 | 12,1 | 38,4 |
| Транспортный налог | 65,4 | 14,3 | 84,1 | 13.9 | 108 | 13,6 | 28,5 | 28,4 |
| Остальные налоги | 61,4 | 13,4 | 53,3 | 8.8 | 11,5 | 1,5 | -6,8 | -21,5 |



Рисунок 1.17 Динамика поступления налога на прибыль организаций в консолидированный бюджет в 2010 - 2012 гг. (млн. рублей) [40]

Из таблицы 1.4 видно, что налог на прибыль организаций имеет очевидную тенденцию к росту и является основным источником дохода, а в общей структуре доходов консолидированного бюджета занимает 1 место. На рисунке 1.17 представлена динамика поступления налога на прибыль в консолидированный бюджет.

Таким образом, из всего вышеизложенного можно сделать вывод, что налог на прибыль организаций занимает одно из ведущих мест в структуре бюджетов различных уровней. Данный налог имеет важную фискальную и регулирующую роль. К тому же, собираемость налога на прибыль имеет тенденцию роста.

Большинство проблем и спорных ситуаций по налогу на прибыль возникает при определении обоснованности включения налогоплательщиком сумм доходов и расходов при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций (прил. Б). К доходам в силу статьи 248 НК РФ относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав и внереализационные доходы.

В таблице 1.5 представлены проблемные и спорные ситуации при формировании доходов в целях налогообложения налогом на прибыль, часто возникающие на практике.

Таблица 1.5 - Наиболее часто встречаемые проблемы, связанные с формированием доходов в целях налогообложения налогом на прибыль организаций) [29, с. 175]

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Группировка доходов | | Проблемная ситуация |
| Доходы от реализации | | Включение (невключение) предварительной оплаты в состав доходов |
| Внереализационные доходы | | Признание экономической выгоды от безвозмездного пользования имуществом доходом |
|  | | Срок списания суммы кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности |
| Доходы, не учитываемые в целях налогообложения | Признание средств целевого финансирования необлагаемыми суммами | |

Предварительная оплата в качестве не учитываемого при определении налоговой базы дохода поименована в пп. 1 п. 1 ст. 251 НК РФ только применительно к налогоплательщикам, определяющим доходы и расходы по методу начисления. При применении кассового метода предоплата является доходом. При кассовом методе датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом.

Зачастую налогоплательщики, применяя кассовый метод определения доходов и расходов, не включают в налогооблагаемую базу сумму полученной предварительной оплаты за товар, переданный ими покупателю в следующем налоговом периоде, в котором и были отражены доходы от их реализации. В данном случае арбитражная практика складывается не в пользу налогоплательщика.

Следующая проблемная ситуация связана с признанием экономической выгоды от безвозмездного пользования имуществом внереализационным доходом.

Экономическая выгода от безвозмездного пользования имуществом, равно как и сбереженные средства, в случае освобождения от платы за его пользование признаются доходом. Согласно п. 8 ст. 250 НК РФ внереализационным доходом является право безвозмездного пользования чужим имуществом (безвозмездная аренда), учитываемое исходя из норм ст. 41 НК РФ, а не фактическая стоимость этого имущества.

Однако, некоторые суды считают, что предоставление в пользование имущества, в том числе земли, не является услугой (как и товаром, работой, имущественным правом) для целей гл. 25 НК РФ, что не позволяет применить нормы ст. 40 и 41 НК РФ. Ниже приведен перечень постановлений, принятых в пользу налогоплательщиков:

- Постановление ФАС МО от 17.02.2010 N КА-А40/13265-09 [25, с. 41];

Постановление ФАС ПО от 06.03.2011 N А65-13556/2011 [30, с. 32];

Постановление ФАС ПО от 17.05.2011 N А57-2694/09-11 [30, с. 38]

Проанализировав арбитражную практику по данному вопросу, можно сделать вывод, что суды, в большинстве случаев, поддерживают позицию налоговых органов, а не налогоплательщика.

В соответствии с п. 18 ст. 250 НК РФ внереализационным доходом налогоплательщика признается доход в виде суммы кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям. Пунктом 78 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности предусмотрено, что суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, списываются на основании данных инвентаризации, письменного обоснования и приказа руководителя.

Налоговые органы придерживаются мнения, что списание кредиторской задолженности во внереализационные доходы должно происходить в том налоговом периоде, в котором истек срок исковой давности. Налогоплательщики зачастую списывают кредиторскую задолженность в том налоговом периоде, в котором обнаружено истечение срока исковой давности.

Учитывая отсутствие в налоговом законодательстве прямого указания на необходимость увеличения на сумму списываемой кредиторской задолженности внереализационных доходов именно того налогового периода, в котором истек срок исковой давности, по этой проблеме существуют как положительные для налогоплательщика решения суда, так и отрицательные.

При определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования или федеральными законами. Таким образом, для невключения доходов, полученным в рамках целевого финансирования, необходимо подтверждение самого факта, что денежные средства поступили налогоплательщику в рамках целевого финансирования и, в случае подтверждения, ведения им раздельного учета доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования.

Анализ арбитражной практики показывает, что по данному вопросу позиция судов в большинстве случаев совпадает с позицией налогоплательщика.

Иногда возникают обратные ситуации, когда суд поддерживает налоговые органы, но только в том случае, если налогоплательщик не вел раздельный учет указанных средств или не подтвердил документально их целевое использование.

При исчислении налога на прибыль налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ). Условия включения затрат в состав расходов, уменьшающих полученные доходы, предусмотрены статьей 252 НК РФ. Согласно положениям этой статьи для учета расходов (затрат) для целей налогообложения они должны быть экономически обоснованны, документально подтверждены и произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. В соответствии с пунктом 2 статьи 252 НК РФ расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы. В таблице 1.6 представлены наиболее часто встречаемые спорные ситуации, касающиеся уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль.

Таблица 1.6 - Наиболее часто встречаемые проблемы, связанные с уменьшением налоговой базы по налогу на прибыль организаций

|  |  |
| --- | --- |
| Группировка расходов | Проблемная ситуация |
| Расходы, связанные с производством и реализацией | Проблемы, связанные с принятием на уменьшение налогооблагаемой базы расходов на оплату труда |
|  | Включение (невключение) представительских расходов в состав затрат |
| Внереализационные расходы | Сроки отнесения безнадежных долгов во внереализационные расходы |
|  | Признание расходов в виде процентов по долговым обязательствам любого вида внереализационными |

Любые начисления работникам, связанные с условиями труда, предусмотренные трудовым или коллективным договором (локальным актом, отраслевым соглашением), - расходы на оплату труда.

Согласно статье 255 НК РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

К расходам на оплату труда в целях настоящей главы относятся, в частности, другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором.

Системный анализ норм ст. 255 и п. п. 21, 24 ст. 270 НК РФ и арбитражная практика свидетельствуют, что если налогоплательщик укажет в коллективном договоре (или если в трудовом договоре имеются ссылки на коллективный договор или отраслевое тарифное соглашение или на локальный акт) о производимых выплатах и компенсациях работникам, то эти расходы могут быть учтены в целях налогообложения.

Если же производимые выплаты не указаны в трудовом или коллективном договоре, то данные расходы признаются не учитываемыми в целях налогообложения налогом на прибыль организаций, согласно п. 21 ст. 207 НК РФ.

Спорный вопрос включения представительских расходов в состав затрат, уменьшающих налоговую базу по прибыли.

В соответствии с пп. 22 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества, в порядке, предусмотренном п. 2 ст. 264 НК РФ.

Анализ арбитражной практики показывает, что большая часть решений судов по представленному вопросу, принимается в пользу налогоплательщика.

По мнению налоговых органов, при отсутствии документального подтверждения представительских расходов налогоплательщика, указанные расходы не учитываются для целей налогообложения прибыли, так как не соответствуют принципам признания расходов в целях налогообложения прибыли, предусмотренным пунктом 1 статьи 252 НК РФ.

Налоговое законодательство не устанавливает, что период списания безнадежных долгов в расходы может определяться по желанию налогоплательщика. Поскольку как налоговые льготы, так и расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, носят заявительный характер, то законодательство не предусматривает обязанность списания дебиторской задолженности незамедлительно по истечении срока исковой давности. В то же время нормы ст. ст. 252, 265 НК РФ и ст. 8, п. 2 ст. 12 Закона «О бухгалтерском учете» предусматривают право налогоплательщика на отнесение безнадежных долгов во внереализационные расходы в определенный налоговый период (год истечения срока исковой давности), а не в произвольно выбранный период.

На основе анализа арбитражной практики, можно сделать вывод, что по вышеизложенному вопросу счет суды имеют две точки зрения:

) Отнесение безнадежных долгов во внереализационные расходы должно происходить в момент обнаружения истечения срока исковой давности и признание долга безнадежным (такой точки зрения придерживаются налогоплательщики):

) расходы относятся к прошлым периодам, когда истек срок исковой давности (такое же мнение выражают налоговые органы):

В состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К таким расходам относятся, в частности, расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида. При этом расходом признаются проценты по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа (текущего и (или) инвестиционного). Расходом признается только сумма процентов, начисленных за фактическое время пользования заемными средствами.

Но иногда суды встают на сторону налоговых органов и выносят решения о неправомерности отнесения в состав затрат, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, процентов, начисленных по долговому обязательству. Это происходит в том случае, если размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов существенно отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным на сопоставимых условиях.

И в заключение: как уже было сказано ранее, глава 25 НК РФ очень объемна, и рассмотреть все проблемы в данной работе не представляется возможным. В работе были представлены основные, часто встречающиеся дискуссионные вопросы по налогу на прибыль со ссылками на решения судов по представленным основаниям. По одним и тем же вопросам решения судов могут быть различны. Так как арбитражная практика неоднозначна, общих походов к решению данных проблем нет.

2. Оценка эффективности применения налога на прибыль организаций в ИФНС России №4 по г.Краснодару

2.1 Краткая характеристика и анализ основных организационно-экономических показателей деятельности ИФНС России

Инспекция ФНС России № 4 по г. Краснодару является территориальным органом Федеральной налоговой службы и входит в единую централизованную систему налоговых органов.

Инспекция находится в непосредственном подчинении Управления Федеральной налоговой службы по Краснодарскому краю и ей подконтрольна.

Инспекция имеет сокращенное наименование: ИФНС России № 4 по г. Краснодару и располагается в г. Краснодаре по адресу: Краснодарский край, г. Краснодар, ул. Воровского, 233.

Инспекцию возглавляет руководитель, назначаемый на должность и освобождаемый от должности руководителем УФНС России.

29.06.1990 г. на основании Приказа № 47 создана Государственная налоговая инспекция по Прикубанскому району г. Краснодара. 15.02.1994 г. в соответствии с Приказом № 12 Государственная налоговая инспекция по Прикубанскому району г. Краснодара переименована в Территориальную государственную налоговую инспекцию № 4 по г. Краснодару. 30.11.1999 г. на основании Приказа № 61 Территориальная государственная налоговая инспекцию № 4 г. Краснодара преобразована в Территориальную инспекцию Министерства Российской Федерации по налогам и сборам № 4 г. Краснодара. 05.02.2002 г. Приказом № 7 Территориальная инспекция Министерства Российской Федерации по налогам и сборам № 4 г. Краснодара переименована в Инспекцию Министерства Российской Федерации по налогам и сборам № 4 по г. Краснодару. 22.11.2004 г. Приказом УФНС России по Краснодарскому краю № 349-к Инспекция Министерства Российской Федерации по налогам и сборам № 4 по г. Краснодару преобразована в Инспекцию Федеральной налоговой службы № 4 по г. Краснодару.

Инспекция является территориальным органом, осуществляющим функции по:

 контролю и надзору над соблюдением законодательства о налогах и сборах;

 контролю над правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, в случаях, предусмотренных законодательством РФ, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей;

 контроль над производством и оборотам этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции;

 контроль над соблюдением валютного законодательства РФ в пределах компетенции налоговых органов.

Инспекция является уполномоченным территориальным органом, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей, крестьянских (фермерских) хозяйств, по представлению в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам.

В соответствии с приказом УФНС России по Краснодарскому краю от 17.02.2006 г. № 01-01/23 «Об утверждении структур инспекций ФНС России по Краснодарскому краю». 09.11.2007 приказом УФНС России по Краснодарскому краю № 01-01/206 внесены изменения в структуру ИФНС России № 4 по г. Краснодару.

Основным структурным элементом государственной налоговой инспекции являются отделы, которые исполняют обязанности в зависимости от направления деятельности или видов налогов.

Рисунок 1. Структура ИФНС России № 4 по г. Краснодар

Штатная численность Инспекции составляет 192 человека.

На отдел общего и хозяйственного обеспечения возложены функции по ведению и организации делопроизводства в Инспекции. В отделе 7 специалистов занимается делопроизводством.

Среднегодовой документооборот Инспекции, в том числе входящая и исходящая корреспонденция, составляет 113810 документов.

ИФНС России № 4 по г. Краснодару осуществляет государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей, крестьянских (фермерских) хозяйств, представляет в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требования об уплате обязательных платежей и требования Российской Федерации по денежным обязательствам, и ведет Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ), Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП) и Единый государственный реестр налогоплательщиков (ЕГРН).

В своей деятельности руководствуется Конституцией Российской Федерации, федеральными конституционными законами, федеральными законами, актами Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации, международными договорами Российской Федерации, нормативными правовыми актами Министерства финансов Российской Федерации, правовыми актами ФНС России, нормативно правовыми актами органов власти субъектов Российской Федерации и местного самоуправления, принимаемые в пределах их полномочий по вопросам налогов и сборов.

Инспекция осуществляет следующие полномочия в установленной сфере деятельности:

) государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств;

) установку и пломбирование на предприятиях и в организациях, осуществляющих производство спирта, контрольных спиртоизмеряющих приборов, а в организациях, производящих алкогольную продукцию, - приборов учета объемов этой продукции;

) регистрирует в установленном порядке:

договоры коммерческой концессии;

контрольно-кассовую технику, используемую организациями и индивидуальными предпринимателями в соответствии с законодательством Российской Федерации;

) представляет сведения, содержащиеся в ЕГРЮЛ, ЕГРИП, ЕГРН, в соответствии с законодательством Российской Федерации;

) бесплатно информирует налогоплательщиков (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органах и их должностных лиц, а также предоставляет формы налоговой отчетности и разъясняет порядок их заполнения;

) осуществляет в установленном законодательством Российской Федерации порядке возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов и сборов, пеней и штрафов;

) принимает в установленном законодательством Российской Федерации порядке решения об изменении сроков уплаты налогов, сборов и пеней;

) взыскивает в установленном порядке недоимки и пени по налогам и сборам, предъявляет в суды иски о взыскании налоговых санкций с лиц, допустивших нарушения законодательства о налогах и сборах, а также в иных случаях, установленных законодательством Российской Федерации;

) осуществляет в установленном порядке проверку деятельности юридических лиц и физических лиц в установленной сфере деятельности;

) осуществляет функции получателя средств федерального бюджета, предусмотренных на содержание Инспекции и реализацию возложенных на нее функции;

) обеспечивает в пределах своей компетенции защиту сведений, составляющих государственную и налоговую тайну;

) организует прием граждан, обеспечивает своевременное и полное рассмотрение обращений граждан, принимает по ним решения и направляет заявителям ответы в установленный законодательством Российской Федерации срок;

) организует профессиональную подготовку работников аппарата Инспекции, их переподготовку, повышение квалификации и стажировку;

Инспекция с целью реализации полномочий в установленной сфере деятельности имеет право:

запрашивать и получать сведения и материалы, необходимые для принятия решений по вопросам, отнесенным к установленной сфере деятельности;

привлекать в установленном порядке для проработки вопросов, отнесенных к установленной сфере деятельности, научные и иные организации, ученых и специалистов;

давать юридическим и физическим лицам разъяснения по вопросам, отнесенным к установленной сфере деятельности;

применять предусмотренные законодательством Российской Федерации меры ограничительного, предупредительного и профилактического характера, а также санкции, направленные на недопущение и (или) ликвидацию последствий, вызванных нарушением юридическими и физическими лицами обязательных требований в установленной сфере деятельности, с целью пресечения фактов нарушения законодательства Российской Федерации.

В полномочия руководителя инспекции входит:

организация и осуществление на принципах единоначалия общего руководства и контроля за деятельностью Инспекции;

представление на утверждение в Управление структуру Инспекции и смету доходов и расходов на её содержание;

утверждает штатное расписание, а также положение о структурных подразделениях Инспекции и должностные инструкции ее работников;

издает приказы, распоряжения и дает указания по вопросам деятельности Инспекции, обязательные для исполнения всеми работниками Инспекции;

назначает на должность и освобождает от должности в установленном порядке работников Инспекции;

представляет в установленном порядке и в надлежащие сроки в Управление отчеты о проделанной работе за соответствующий отчетный период;

привлекает в соответствии законодательством Российской Федерации к дисциплинарной ответственности работников Инспекции за нарушения, допущенные ими в работе, если за эти нарушения не предусмотрена административная или уголовная ответственность.

Финансирование расходов на содержание Инспекции осуществляется за счет средств, предусмотренных в федеральном бюджете.

ИФНС России № 4 по г. Краснодару является юридическим лицом, имеет бланк и печати со своим и полным и сокращенным наименованием, одна из которых используется подразделением, ответственным за регистрацию юридических лиц, иные печати, штампы и бланки установленного образца, а также счета, открываемые в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Численность физических лиц, состоящих на учете на конец отчетного периода (c 01.10.2012 по 31.12.2012) составляет 291638 человек, в том числе 12580 иностранные граждане.

Количество российских организаций состоящих на учете в ИФНС №4 по г.Краснодар на конец отчетного периода (c 01.10.2012 по 31.12.2012) составляет 10061.

Таблица 2.1 − Динамика основных организационно - экономических показателей работы налоговой инспекции

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Год | | | Отклонение | |
|  | 2010 | 2011 | 2012 | Прирост по отношению 2011/2010 гг. | Прирост по отношению 2012/2011 гг. |
| Количество налогоплательщиков, поставленных на учёт в налоговой инспекции, чел. | 201 214 | 199 233 | 301 699 | 1,3 | 2,6 |
| В том числе: юридических лиц; | 10559 | 11308 | 10061 | 13,7 | 6,9 |
| физических лиц; | 190655 | 187925 | 291638 | 12,5 | 0,7 |
| Налоговые поступления, тыс.р. | 8 185 714 | 10 558679 | 12 347518 | 32,1 | 31 |
| В том числе в разрезе бюджетов: федерального; | 2 063 537 | 2 638 995 | 3 322 846 | 24,6 | 53,9 |
| регионального; | 4 840 685 | 6 347 003 | 7 502 969 | 45,2 | 49,5 |
| местного | 1 281 492 | 1 572 681 | 1 611 703 | 29 | 7,2 |

Динамика поступления налоговых платежей в бюджетную систему РФ по ИФНС России № 4 по г. Краснодару представлена в таблице 2.2

Таблица 2.2 - Динамика поступления налоговых платежей в бюджетную систему РФ по ИФНС России № 4 по г. Краснодару

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2010 | | 2011 | | 2012 | | 2012 г. в % к 2010 г. |
|  | тыс. руб. | % | тыс. руб. | % | тыс. руб. | % |  |
| Всего поступило налогов в бюджет РФ | 6326932 | 100 | 6819377 | 100 | 8926124 | 100 | 141,1 |
| в том числе в федеральный бюджет | 1836319 | 29,0 | 2058389 | 30,2 | 2634603 | 29,5 | 143,5 |
| Налог на добавленную стоимость | 1712949 | 27,1 | 1920983 | 28,2 | 2427479 | 27,2 | 141,7 |
| Акцизы | 13282 | 0,2 | 19064 | 0,3 | 25807 | 0,3 | 194,3 |
| Налог на прибыль организаций | 1002095 | 15,8 | 1066930 | 15,6 | 1700148 | 19,0 | 169,7 |
| Налог на доходы физических лиц | 2254276 | 35,6 | 2317926 | 34,0 | 3002870 | 33,6 | 133,2 |
| Налог на имущество физических лиц | 34162 | 0,5 | 31469 | 0,5 | 9607 | 0,1 | 28,1 |
| Налог на имущество организаций | 403166 | 6,4 | 423545 | 6,2 | 448478 | 5,0 | 111,2 |
| Транспортный налог | 189452 | 3,0 | 215136 | 3,2 | 251211 | 2,8 | 132,6 |
| Налог на игорный бизнес | 23775 | 0,4 | -120 | 0,0 | 0 | 0,0 | 0,0 |
| Земельный налог | 59482 | 0,9 | 72830 | 1,1 | 102199 | 1,1 | 171,8 |
| Налоги и сборы за пользование природными ресурсами | -4699 | - | 12043 | 0,2 | 35051 | 0,4 | - |
| Государственная пошлина | 15952 | 0,3 | 23014 | 0,3 | 24324 | 0,3 | 152,5 |
| Прочие налоговые платежи | 623040 | 9,8 | 716557 | 10,5 | 898950 | 10,1 | 144,3 |

По данным таблицы наблюдается общее увеличение поступивших налогов за исследуемый период. Наибольшее увеличение произошло по акцизам, земельному налогу и налогу на прибыль организаций.

Поступление налоговых платежей в консолидированный бюджет Краснодарского края по ИФНС России № 4 по г. Краснодару можно проследить по таблице 2.3

Таблица 2.3 - Поступление налоговых платежей в консолидированный бюджет Краснодарского края по ИФНС России № 4 по г. Краснодару

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2010 | | 2011 | | 2012 | | 2012 г. в % к 2010 г. |
|  | тыс. руб. | % | тыс. руб. | % | тыс. руб. | % |  |
| Всего | 4490613 | 100 | 4760988 | 100 | 6291521 | 100 | 140,1 |
| Акцизы | 13273 | 0,3 | 19068 | 0,4 | 25803 | 0,4 | 194,4 |
| Налог на прибыль организаций | 918766 | 20,5 | 975350 | 20,5 | 1561200 | 24,8 | 169,9 |
| Налог на доходы физических лиц | 2254276 | 50,2 | 2317926 | 48,7 | 3002870 | 47,7 | 133,2 |
| Налог на имущество физических лиц | 34162 | 0,8 | 31469 | 0,7 | 9607 | 0,2 | 28,1 |
| Налог на имущество организаций | 403166 | 9,0 | 423545 | 8,9 | 448478 | 7,1 | 111,2 |
| Транспортный налог | 189452 | 4,2 | 215136 | 4,5 | 251211 | 4,0 | 132,6 |
| Налог на игорный бизнес | 23775 | 0,5 | -120 | 0,0 | 0 | 0,0 | 0,0 |
| Земельный налог | 59482 | 1,3 | 72830 | 1,5 | 102199 | 1,6 | 171,8 |
| Налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами | 423 | 0,0 | 298 | 0,0 | 494 | 0,0 | 116,8 |
| Государственная пошлина, сборы | 10688 | 0,2 | 15602 | 0,3 | 17680 | 0,3 | 165,4 |
| Другие налоги и сборы | 583150 | 13,0 | 689884 | 14,5 | 871979 | 13,9 | 149,5 |

Наибольшее изменение по структуре за 2010- 2012 гг. в поступлениях налоговых платежей в консолидированный бюджет Краснодарского края по ИФНС России № 4 по г. Краснодару произошло по налогу на прибыль организаций, который в структуре консолидированного бюджета в 2012 г. составил 24,8%.

Динамика задолженности перед бюджетом по налогам, пеням и налоговым санкциям, по ИФНС России № 4 по г. Краснодару представлена в таблице 2.4

Таблица 2.4 - Задолженность перед бюджетом по налогам, пеням и налоговым санкциям, по ИФНС России № 4 по г. Краснодару

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2010 | | 2011 | | 2012 | | 2012 г. в % к 2010 г. |
|  | тыс. руб. | % | тыс. руб. | % | тыс. руб. | % |  |
| Задолженность перед бюджетом по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям - всего | 1069429 | 100 | 1673770 | 100 | 1647366 | 100 | 154,0 |
| в том числе по: федеральным налогам и сборам | 825407 | 77,2 | 1396596 | 83,4 | 1328826 | 80,7 | 161,0 |
| региональным налогам и сборам | 136647 | 12,8 | 156510 | 9,4 | 182874 | 11,1 | 133,8 |
| местным налогам и сборам | 73976 | 6,9 | 84780 | 5,1 | 84991 | 5,2 | 114,9 |
| налогам со специальным налоговым режимом | 33399 | 3,1 | 35884 | 2,1 | 50675 | 3,1 | 151,7 |

По статистическим данным, представленным в таблице можно заметить, что наибольшая задолженность наблюдается по федеральным налогам и сборам и составляет в 2012 г. 1328826 тыс. руб.

Динамика проводимых налоговых проверок предоставлена в таблице 2.5

Таблица 2.5− Динамика налоговых проверок, проводимых за 2010-2012 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование | Количество, ед. | | | | | Доначислено платежей по результатам проверок, руб. | | | | | | | | |
|  | 2010г. | 2011г. | | 2012г. | | 2010г. | | 2011г. | | 2012г. | | | | |
| Всего проведено проверок | 109 025 | 84 828 | | 87 087 | | 1 092 085 | | 634 609 | | 1 154 447 | | | | |
| в т. ч. камеральных | 108 912 | 84 734 | | 86 994 | | 98 283 | | 50 374 | | 67 441 | | | | |
| выездных | 113 | 94 | | 93 | | 842 209 | | 481 894 | | 946 539 | | | | |
| в т. ч. - комплексные | 91 | 84 | | 80 | |  | |  | |  | | | | |
| − тематические | 22 | 10 | | 13 | |  | |  | |  | | | | |
| Проверки по: |  |  | |  | |  | |  | |  | | | | |
| Налогу на прибыль организаций | 12 382 | 14190 | | 12 891 | | 470 656 | | 250 733 | | 435 626 | | | | |
| в т.ч. камеральных | 12 304 | 14 110 | | 12 821 | | 58 974 | | 371 | | 431 | | | | |
| выездных | 78 | 80 | | 70 | | 345 581 | | 228 562 | | 420 562 | | | | |
| Налогу на доходы ФЛ, удерживаемый налоговыми агентами - организациями | 2 375 | 1 965 | | 4 214 | | 12 946 | | 28 217 | | 33 793 | | | | |
| в т.ч. камеральных | 2 280 | 1 880 | | 4 210 | | 0 | | 0 | | 0 | | | | |
| выездных | 95 | 85 | | 4 | | 12 946 | | 28 217 | | 33 793 | | | | |
| Налогу на доходы ФЛ, исчисленный ИП и другими | 1 979 | 2074 | | 1 275 | | 96 018 | | 16 371 | | 35 074 | | | | |
| в т.ч. камеральных | 1 962 | 2 065 | | 1 265 | | 276 | | 2 074 | | 3 596 | | | | |
| выездных | 17 | 9 | | 10 | | 87 234 | | 4 503 | | 31 478 | | | | |
| Налогу на добавленную стоимость | 13 424 | 14 407 | | 14499 | | 436 291 | | 256 009 | | | 517 882 | |
| в т.ч. камеральных | 13 332 | 14 319 | | 14 416 | | 21 644 | | 31 598 | | | 87 383 | |
| выездных | 92 | 88 | | 83 | | 378 221 | | 189 012 | | | 430 499 | |
| Земельному налогу | 2 545 | 1 645 | | 1 044 | | 4 602 | | 5 117 | | | 7 167 | |
| в т.ч. камеральных | 2 526 | 1 629 | | 1 022 | | 1 394 | | 250 | | | 2 560 | |
| выездных | 9 | 16 | | 22 | | 1 | | 1021 | | | 2 | |
| Транспортному налогу | 2 910 | | 1 685 | | 1 031 | | 9 968 | | 11 850 | | | 8 907 | |
| в т.ч. камеральных | 2 856 | | 1 631 | | 977 | | 709 | | 124 | | | 89 | |
| выездных | 54 | | 54 | | 54 | | 93 | | 178 | | | 30 | |

По статистическим данным, предоставленным в таблице 2.5 можно заметить, что динамика проведенных налоговых проверок не имеет устойчивой тенденции. Количество проверок в 2011 г. снизилось по сравнению с 2010 г. и незначительно возросло в 2012 г. В разрезе проверок аналогичная ситуация наблюдается по камеральным проверкам. По общему количеству выездных налоговых проверок наблюдается тенденция снижения.

В разрезе основных налогов по проведенным проверкам наибольший удельный вес занимают налог на добавленную стоимость и налог на прибыль. По налогу на прибыль количество проведенных проверок в 2011г. увеличилось, включая камеральные и выездные, а в 2012 г. их количество снизилось.

Количество проведенных проверок по НДС имеет стойкую тенденцию роста, в том числе и по камеральным проверкам, однако количество выездных проверок в 2012 г. незначительно сократилось.

По доначисленным платежам наблюдается аналогичная ситуация динамика снижения их в 2012 г. в том числе в разрезе камеральных и выездных проверок.

2.2 Анализ эффективности камерального и выездного контроля налога на прибыль организаций

Налог на прибыль организаций является одним из бюджетообразующих налогов. Поэтому своевременность его поступления в бюджетную систему позволяет государству выполнять его функцию.

Основной формой контроля налоговых органов за полнотой и своевременностью уплаты налогоплательщиками налогов является налоговая проверка. Динамика выездных и камеральных проверок представлена в таблице 2.6.

Таблица 2.6− Динамика выездных и камеральных проверок

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Количество | | | Отклонение абсолютное | |
|  | 2010 г. | 2011 г. | 2012г. | 2011 к 2010 | 2012 к 2011 |
| Количество проверок по налогу на прибыль | 12 382 | 14190 | 12 891 | 1 808 | -1 299 |
| В том числе: камеральных | 12 304 | 14 110 | 12 821 | 1 806 | -1 289 |
| выездных | 78 | 80 | 70 | 2 | -10 |

Наибольший удельный вес в структуре проведенных проверок по ИФНС России №4 по г.Краснодару занимают камеральные налоговые проверки. Темп роста в течение 2010-2011 гг. увеличивается, а в 2012 г. уменьшается. Достаточно низкий процент выездных проверок в 2012 году связан с нехваткой кадровых ресурсов и огромным количеством налогоплательщиков.

Количество камеральных проверок по налогу на прибыль по данным таблицы 2.6 значительно превышает выездные. Однако исходя из динамики камеральных проверок, их число уменьшилось в 2012г. по сравнению с 2011г. на 9,2%, как и доля выездных проверок на 12,5% соответственно.

Соотношение результативных и безрезультатных проверок по камеральным и выездным проверкам налога на прибыль представлено в таблицах 2.7 и 2.8.

Таблица 2.7 − Динамика результативных и безрезультатных проверок по камеральным проверкам налога на прибыль организаций за 2010-2012 гг.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Количество, ед. | | | Темп роста, % | |
|  | 2010г. | 2011г. | 2012г. | 2011г./2010г. | 2012г./2011г. |
| Всего проведено проверок | 109 025 | 84 828 | 87 087 | 77,8 | 102,7 |
| безрезультатные | 14 734 | 10 796 | 9 345 | 73,3 | 86,6 |
| результативные | 94 805 | 65 252 | 77 746 | 68,8 | 119,1 |

По отчётным данным за весь анализируемый период, общее количество проведенных камеральных проверок налога на прибыль организаций уменьшилось в 2011 г. по сравнению с 2010 г. на 24 197, а в 2012 г. увеличилось на 2 259. Данная тенденция сложилась и по результативным налоговым проверкам, темп прироста по которым за 2012 год составил 19,1%, а темп прироста в 2011 году по сравнению с 2010 г. - 31,2%. Число безрезультатных проверок в 2011 году заметно уменьшилось и составил 10 796, а к 2012 году данный показатель еще сократился и составляет 9 345 единицы, в результате чего темп прироста по безрезультатным камеральным проверкам имеет положительную динамику, что свидетельствует об улучшении контрольной работы инспекции по итогам анализируемого периода.

Таблица 2.8 − Динамика результативных и безрезультатных проверок по выездным проверкам налога на прибыль организаций за 2010-2012 гг.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование | Количество, ед. | | | Темп роста, % | |
|  | 2010г. | 2011г. | 2012г. | 2011г./2010г. | 2012г./2011г. |
| Всего проведено проверок | 12 382 | 14 190 | 12 891 | 137,8 | 125,4 |
| безрезультатные | 4 016 | 0 | 1 813 | 0 | - |
| результативные | 8 367 | 14 190 | 10 078 | 204 | 107,8 |

По статистическим данным, представленным в таблице 2.8 следует, что безрезультатных проверок было проведено намного меньше, чем результативных. Высокая результативность выездных проверок связана с тщательной работой инспекторов не только во время проверок, но и на этапе их планирования. Необходимо отметить, что удельный вес результативных выездных проверок значительно выше камеральных. Так, например в 2011 году вообще не было безрезультатных проверок. Это, прежде всего, связано с тем, что в соответствии со ст. 88 НК РФ сущность камеральной проверки состоит в проверке налоговой декларации и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. С 1.01.2007 года правом налогового инспектора является возможность истребовать у налогоплательщика ограниченный НК РФ перечень документов, что сокращает возможности инспектора выявить нарушения.

Для оценки эффективности налоговых проверок по налогу на прибыль организаций, необходим анализ не только числа результативных и безрезультатных проверок, но и сумма дополнительно начисленных и взысканных платежей.

Структура дополнительно начисленных платежей по результатам камеральной проверки и дополнительно взысканных сумм начисленных платежей, а так же темпы роста представлены в таблице 2.9

Динамика доначислений по результатам камеральных проверок, свидетельствует о том, что в целом по налоговому органу наблюдается тенденция снижения сумм доначислений. Примером данного факта является показатель 2010г., где дополнительно начисленные платежи составляют 470 656 тыс. руб., а в 2011г. - 250 733 тыс. руб. Однако в 2012 году ситуация изменилась: количество доначисленных платежей снова возросло, что привело к резкому увеличению количества взысканных платежей по сравнению с аналогичным периодом 2011 года.

Таблица 2.9 − Эффективность камеральных проверок по налогу на прибыль организаций за 2010-2012 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование | Дополнительно начислено платежей по результатам проверок, тыс. руб. | | | Взыскано из суммы дополнительно начисленных платежей, тыс. руб. | | | Темп роста взысканных платежей, % | |
|  | 2010г. | 2011г. | 2012г. | 2010г. | 2011г. | 2012г. | 2011г./ 2010г. | 2012г./ 2011г. |
| Налог на прибыль организаций | 470 656 | 250 733 | 435 626 | 367 700 | 209 643 | 369 550 | 78,54 | 111,4 |

Также следует обратить внимание на то, что рост доначисленных налогов и сборов (пеней и штрафов) не соответствует суммам взысканных доначислений, например, по итогам 2010г. дополнительно начислено платежей на сумму 470 656 тыс. руб., а всего взыскано 367 700 тыс. руб.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что наиболее эффективными были мероприятия налогового контроля, проведенные в 2010 году, а в 2011 гг. эффективность работы сотрудников отдела камеральных налоговых проверок снизилась.

Показателями эффективности организации контрольной работы по налогу на прибыль организаций являются:

 коэффициент сокрытия налогов,

 коэффициент начисления пеней,

 коэффициент выявления ошибок при заполнении налоговых деклараций,

 коэффициент применения санкций за нарушение налогового законодательства.

Для вычисления данных коэффициентов используются данные таблицы 2.10

Таблица 2.10 - Динамика дополнительно начисленных платежей по налогу на прибыль организаций в 2010-2012 гг.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | 2010г. тыс. руб. | 2011г. тыс. руб. | 2012г. тыс. руб. |
| Начисленные налоги согласно поданным декларациям | 1403971 | 1726678 | 2163263 |
| Дополнительно начисленные налоги по результатам выездных проверок | 147 515 | 247 740 | 308 487 |
| Начисленная пеня (по лицевому счету) | 41 819 | 62 059 | 63 810 |
| Дополнительно начисленные налоги по результатам камеральных проверок | 470 656 | 250 733 | 435 626 |
| Штрафы (общая сумма по выездным и камеральным проверкам) | 39 228 | 35 782 | 48 265 |

Значение коэффициента сокрытия (занижения) налогов можно охарактеризовать как усилия налоговых органов по выявлению заниженных (неучтенных) объектов налогообложения. Он рассчитывается по формуле:

Ксн= , где

Нв − дополнительно начисленные налоги по результатам выездных налоговых проверок,

НН - начисленные налоги согласно поданным декларациям налогоплательщиков.

Как видно из данных, представленных в таблице 2.11, в 2011 году данный коэффициент имел самое высокое значение в сравнение с остальными, что положительно характеризует деятельность инспекции. В 2012 году данный показатель сократился почти в 1,5 раза, показывая тем самым снижение эффективности работы налоговых органов по выявлению заниженных объектов налогообложения.

Таблица 2.11 − Динамика коэффициента сокрытия налогов в 2010-2012 гг.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Год | | Нв, тыс. руб. | НН, тыс. руб. | Формула | Ксн, % |
| 2010 | | 43704 | 204929 | Ксн= 21,3 |  |
| 2011 | | 61230 | 276299 |  | 22,2 |
| 2012 | 54821 | | 362509 |  | 15,1 |

Коэффициент начисления пеней характеризует, насколько своевременно налогоплательщики перечисляют обязательные платежи в бюджет. Он рассчитывается по формуле: Кнп= , где

Пк - начисленная пеня за несвоевременное перечисление платежей в бюджет. Расчеты коэффициента начисления пеней сведены в таблице 2.12

Таблица 2.12 − Динамика коэффициента начисления пеней в 2010-2012 гг.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Год | | Пк, тыс. руб. | НН, тыс. руб. | Формула | Кнп, % |
| 2010 | | 3818 | 204929 | Кнп= 1,9 |  |
| 2011 | | 17067 | 276299 |  | 6,2 |
| 2012 | 14906 | | 362509 |  | 4,1 |

Таким образом, в 2011 году налогоплательщики несвоевременно перечисляли платежи в бюджет, о чем свидетельствует коэффициент начисления пеней, достигший 6,2%. А в 2010 и 2012 годах налогоплательщики относительно вовремя перечисляли налог в бюджет, т.к. процент начисления пени по отношению к начисленным налогам низкий.

Коэффициент выявленных ошибок при заполнении налоговых деклараций характеризует эффективность налогового органа по выявлению допущенных налогоплательщиками ошибок при заполнении налоговых деклараций. Данный показатель рассчитывается по формуле: Конд= , где

Нк - начисленные налоги по результатам камеральных проверок

Расчеты коэффициента выявленных ошибок при заполнении налоговых деклараций сведены в таблице 2.13

Таблица 2.13 − Динамика коэффициента выявленных ошибок при заполнении налоговых деклараций в 2010-2012гг.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Год | | Нк, тыс. руб. | НН, тыс. руб. | Формула | Кнп, % |
| 2010 | | 39630 | 204929 | Конд= 13,3 |  |
| 2011 | | 44180 | 276299 |  | 16,0 |
| 2012 | 34700 | | 362509 |  | 9,6 |

Коэффициент выявленных ошибок при заполнении налоговых деклараций имеет наибольшее значение в 2010 году, то есть налоговый орган эффективно работал по выявлению допущенных налогоплательщиками ошибок при заполнении налоговых деклараций по налогу на прибыль. В 2012 году данный показатель имеет тенденцию к снижению, что свидетельствует о сокращении допущенных налогоплательщиками ошибок при заполнении налоговых деклараций.

Коэффициент применения санкций за нарушение налогового законодательства характеризует степень (уровень) привлечения к ответственности за нарушение налогового законодательства. Он рассчитывается по формуле:

Кш= , где

Шв и Шк - примененные в виде штрафов налоговые санкции;

Нв − дополнительно начисленные налоги по результатам выездных проверок;

Нк - начисленные налоги по результатам камеральных проверок

Расчеты коэффициента применения санкций за нарушение налогового законодательства сведены в таблице 2.14

Таблица 2.14 − Динамика коэффициента применения санкций за нарушение налогового законодательства в 2010-2012 гг.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Год | Шв+Шк, тыс.руб. | Нв, тыс. руб. | Нк, тыс.руб. | Формула | Кнп, % |
| 2010 | 5259 | 43704 | 39630 | Кш=,6,3 |  |
| 2011 | 7917 | 61230 | 44180 |  | 7,5 |
| 2012 | 8299 | 54821 | 34700 |  | 9,3 |

Коэффициент применения санкций за нарушение налогового законодательства на протяжении 2010 и 2012 гг. имел устойчивую тенденцию к увеличению. Если в 2010 г. он составил 6,3%, то в 2012 г. - 9,3%, то есть отмечается самый высокий уровень привлечения к ответственности за нарушение налогового законодательства. Это можно объяснить сложностью в сборе доказательной базы для привлечения налогоплательщиков к ответственности за нарушение налогового законодательства, а также судебной практикой, в последние годы, часто склоняющийся в пользу налогоплательщиков, а не налоговых органов.

Таким образом, проведя анализ эффективности контрольной работы по налогу на прибыль организаций, можно сделать выводы, что деятельность налогового органа, исходя из совокупности всех рассмотренных показателей, в период 2010-2012 гг. наиболее высоких результатов достигла в 2011 году. Эффективность камерального и выездного контроля налога на прибыль организаций существенно возросла. Следует также отметить, что эффективность выездного контроля значительно выше.

.3 Анализ характерных нарушений по налогу на прибыль организаций в ИФНС России №4 по г.Краснодару

Законодательное закреплена налога на прибыль организаций освящена в главе 25 НК РФ, которая является очень объемной и зачастую сложной для восприятия налогоплательщиками. Сложность данной главы приводит к невозможности правильно разобраться во множестве норм и частой трактовке нормы налогового законодательства неверно, допуская ошибки и нарушая законодательство о налогах и сборах. Среди часто встречаемых нарушений, допускаемых налогоплательщиками, можно выделить следующие:

1. нарушения по операциям с амортизируемым имуществом;

2. нарушения при отражении во внереализационных расходах убытков прошлых лет;

. нарушения при исчислении налога на прибыль и отнесении на расходы сумм безнадежных долгов;

. нецелевое использование налогоплательщиками средств и иного имущества, полученных в рамках благотворительной помощи;

5. нарушения при исчислении и уплате налогов налоговыми агентами при реализации товаров (работ, услуг) иностранными юридическими лицами, не состоящими на налоговом учете на территории РФ.

К числу характерных нарушений по операциям с амортизируемым имуществом относится единовременное включение в расходы убытков от реализации амортизируемого имущества в нарушение п. 3 ст. 268 НК РФ, согласно которому полученный убыток должен включаться в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации.[29,с. 48]

Согласно п.3.ст.268 НК РФ полученный убыток включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации.

В нарушение положений ст. 268 НК РФ организациями при отсутствии показателей по стр.060 приложения 1 к Листу 02 декларации по налогу на прибыль «Выручка от реализации амортизируемого имущества» и наличии показателей по стр. 150 Приложения 2 к Листу 02 декларации «Остаточная стоимость реализованного амортизируемого имущества» за 2005 год убыток от реализации амортизируемого имущества относится в уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и соответственно, занижается налогооблагаемая база по налогу на прибыль.[29, c. 93]

Существенным нарушением налогоплательщика является отражение во внереализационных расходах убытков прошлых лет.

В числе основных нарушений ст. 265 НК РФ является: включение в состав внереализационных расходов убытков, которые при их обнаружении, в соответствии с положениями ст.54 НК РФ, должны быть учтены по перерасчетам налоговых обязательств в периоде совершения ошибки.

Согласно ст. 54 НК РФ налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского (налогового) учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению, либо связанных с налогообложением.

При обнаружении ошибок (искажении) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем (отчетном) налоговом периоде перерасчет налоговых обязательств проводится в периоде совершения ошибки. В соответствии со ст. 87 НК РФ налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествующие году проверки.

Однако, налогоплательщиками по-прежнему допускаются такие нарушения, как не представление уточненных деклараций по налогу на прибыль при обнаружении ими убытков прошлых лет.

Среди типичных нарушений положений статей 252, 265, 266 НК РФ отмечаются такие нарушение, как:

неправомерное отнесение на расходы, учитываемые при исчислении налога на прибыль, сумм безнадежных долгов.

Основанием для признания долга безнадежным является прекращение обязательства вследствие невозможности его исполнения.

Невозможность исполнения обязательств должна быть подтверждена документально. В соответствии с ГК РФ невозможность исполнения связана исключительно с наличием обстоятельств, за которые ни одна сторона не отвечает.[3]

В ходе камеральных проверок для подтверждения правильности принятия в целях налогообложения сумм безнадежных долгов, необходимо предоставление документов.

Однако налогоплательщиками представляются документы, не дающие оснований для признания задолженности безнадежной: отсутствуют акты инвентаризации дебиторской задолженности, а так же договоры на поставку продукции, в следствии чего не предоставляется возможности установить дату истечения срока исковой давности.

- нарушения при подаче деклараций организациями, применяющими метод начисления для целей налогообложения и создающих резервы по сомнительным долгам.

С вступлением в силу Федерального закона от 06.06.2009 № 58-ФЗ в составе сомнительной задолженности, под которую в целях налогообложения создаются резервы, организации могут учитывать только задолженность, возникшую в связи с реализацией товаров (работ, услуг), при отсутствии обеспечения в виде залога, поручительства, банковской гарантии. Также, в договоре должен быть указан конкретный срок погашения задолженности. В противном случае задолженность в целях налогообложения не может быть учтена при исчислении налога на прибыль.

Налогоплательщики, представляющие документы для подтверждения сумм расходов на формирование резервов по сомнительным долгам в инспекции оставляют без внимания отсутствие в договорах конкретных дат сроков оплаты за товары;

- в нарушение п.6 ст.10 Федерального закона от 06.08.2001 № 110-ФЗ, в соответствии с которым сумма дебиторской задолженности, относящаяся к сделкам и операциям, учтенным при формировании налоговой базы переходного периода, не участвует в формировании резерва по сомнительным долгам, создаваемых в соответствии со ст. 266 НК РФ, в инспекции предоставлялась рассчитанная сумма резерва сомнительных долгов с учетом указанной дебиторской задолженности.

При получении налогоплательщиками, целевых средств, они обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования (целевых поступлений). При отсутствии такого учета у организации, получившей средства целевого финансирования, они рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Средства целевого финансирования относятся к доходам, не учитываемым в целях налогообложения прибыли, только при условии, что они расходуются исключительно по целевому назначению, определенному лицом - источником финансирования или федеральными законами. Средства целевого финансирования и целевые поступления, использованные не по своему целевому назначению, включаются в состав внереализационных доходов организации.[18, c.78]

Опыт проведения налоговых проверок позволяет сделать выводы, что налогоплательщиками допускаются нарушения в целевом использовании того или иного вида средств целевого финансирования и целевых поступлений, иного имущества, в том числе, денежных средств, полученных в рамках благотворительной деятельности.

По окончании налогового периода организации не представляют отчеты о целевом использовании полученных средств по форме, утвержденной Минфином РФ в соответствии с п.14 ст. 250 НК РФ.

Представление указанного отчета в составе налоговой декларации по налогу на прибыль организаций является подтверждением оснований исключения таких сумм из состава налогооблагаемой прибыли.

Камеральные проверки деклараций по налогу на прибыль показали, что налогоплательщики часто допускают указанное нарушение ст.268 НК РФ.

Нередко налоговые агенты допускают нарушения при исчислении и уплате налогов при реализации товаров (работ, услуг) иностранными юридическими лицами, не состоящими на налоговом учете на территории РФ.

Одним из налогоплательщиков был заключен лицензионный договор с иностранной Фирмой, в соответствии с которым российская организация является правообладателем товарного знака. Иностранный контрагент имеет постоянное местонахождение и регистрацию в государстве, с которым заключен международный договор об избежании двойного налогообложения. В соответствии с указанным международным договором лицензионные доходы подлежат налогообложению в Государстве, где находится получающая сторона, т.е. в этом случае удержание налога с доходов иностранной организации не производится. Вместе с тем, в соответствии со ст.89 и 310 НК РФ, налоговыми агентами, выплачивающими доходы иностранным организациям, составляется и представляется Налоговый расчет (информация) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов. Налоговый расчет составляется в отношении любых выплат доходов от источников в Российской Федерации в пользу иностранной организации. Налоговый расчет составляется в отношении выплат, произведенных в отчетном (налоговом) периоде, и представляется в налоговый орган по месту постановки на учет налогового агента по окончании соответствующего отчетного (налогового) периода в сроки, установленные для представления налоговых расчетов статьей 289 НК РФ.[32, c. 78]

В нарушение указанного порядка налогоплательщиком, российской организацией, не были представлены налоговые расчеты о суммах, выплаченных и удержанных иностранным организациям.

В другом случае российская организация выплачивала иностранной организации дивиденды и удержала налог по ставке 15 %. Однако в ходе камеральной проверки Налогового расчета (информации) о выплаченной сумме дохода иностранной организации инспекцией было установлено отсутствие документов, подтверждающих вид дохода, выплаченный иностранной организации, необходимых для проверки обоснованности применения налоговой ставки 15 %.

Анализ проблемных точек по налогу на прибыль организации и их классификация позволяет сделать вывод о том, что они актуальны не только для отдельной инспекции, но и для экономики всей страны. Решение перечисленных проблем по такому важному бюджетообразующему налогу на прибыль, позволит не только пополнить бюджет, но и улучшить социально-экономическое положение страны.

3. Основные направления совершенствования налога на прибыль организаций в РФ

# 3.1 Зарубежный опыт налогообложения прибыли

Изучая проблемы налогообложения прибыли организации необходимо обратиться к зарубежному опыту. Исследуя данный вопрос можно заметить, что во всех развитых странах применяется налог на доходы корпораций, или корпоративный налог. Объект обложения корпоративного налога - специально установленный для этих целей показатель налогооблагаемой прибыли. К настоящему времени в цивилизованных странах сложились относительно сходные принципы и этапы в определении величины этой прибыли. Как правило, налогооблагаемая прибыль исчисляется путем изъятия из валового дохода (за вычетом косвенных налогов) издержек предприятия, льгот и вычетов. После этого производится вычет распределяемой на дивиденды прибыли, если это установлено принятой методикой. Существует несколько различных подходов при налогообложении распределяемой и нераспределяемой прибыли.

Классическая система, не предусматривающая ослабления экономического двойного налогообложения, заключается в том, что распределяемая прибыль компании облагается корпорационным и личным подоходными налогами. То есть и распределенная, и нераспределенная прибыль облагаются полностью по ставкам корпорационного налога, затем полученные дивиденды облагаются налогом на доходы от капитала, что приводит к двойному налогообложению. Впоследствии данная несправедливость была частично устранена применением других систем. Эта система в некотором виде действует в США, Швейцарии, Швеции, а также в Бельгии, Люксембурге, Нидерландах [17, c. 88].

Система уменьшения обложения прибыли на уровне компаний может функционировать в двух вариантах:

на основе разных ставок, при этом распределяемая прибыль облагается налогом по более низкой ставке. Данная система используется в Германии, Австрии, Португалии, Японии;

на основе частичного освобождения от налогообложения распределяемой прибыли. Система действует в Испании, Швеции, Исландии, Финляндии.

Система уменьшения обложения прибыли на уровне акционеров предусматривает выделение двух способов снижения налогообложения доходов в виде дивидендов:

налоговый кредит или система зачета. В этом случае корпорационный налог уплачивается полностью, но та его часть, которая относится к распределяемой на дивиденды части, затем засчитывается при взимании с акционеров налога с дивидендов. Данная система используется во Франции, Великобритании, Ирландии;

частичное освобождение от налога дивидендов, независимо от того, был ли удержан корпорационный налог с распределяемой прибыли или нет. Эта система действует в Австрии, Канаде, Дании и Японии.

Система полного освобождения от налога распределяемой прибыли может быть организована на уровне компании (Греция и Норвегия) или на уровне акционеров (Германия, Италия, Австрия, Дания, Финляндия) [17, c. 112].

Несмотря на сходный характер формирования налоговой базы по налогу на прибыль (доходы) корпораций в различных странах, существуют определенные отличительные черты в формировании расходов корпораций, резервов, учета убытков прошлых периодов и т.д. Однако не стоит забывать, при построении налога на прибыль о важности ставки и налоговых льгот.

Необходимо отметить, что в течение почти двух последних десятилетий среди развитых стран мира идет своеобразная конкуренция в понижении ставок налога на доходы предприятий и корпораций. Некоторые авторы считают, что в сфере корпоративного налогообложения наблюдается тенденция снижения общей ставки налога при одновременном расширении налогооблагаемой базы. Большинство стран в целях поддержания привлекательности для бизнеса национальной налоговой системы, соблюдения принципа справедливости при обложении различных форм экономической активности осуществляют снижение ставки налога на доходы корпораций.

Отдельные авторы отмечают, что с 80-х годов в развитых странах принятый ранее курс налогообложения прибыли - сочетание высоких налоговых ставок с широкой системой налоговых льгот был заменен сочетанием сниженных налоговых ставок с умеренной системой налоговых льгот. Представляется обоснованным мнение данных авторов, согласно которому уменьшение льгот в экономике определялось следующими причинами: во-первых, в соответствии с усилением роли либерально-монетаристской концепции сокращение льгот означало ограничение государственного влияния на экономику с помощью налогов; во-вторых, уменьшение льгот было вызвано необходимостью частично компенсировать потери бюджета от снижения ставок налога на прибыль.

Эти ставки объединяют общенациональные налоги на прибыль с учетом распределения данного налога в различные уровни бюджетной системы (за исключением специальных налогов в отдельных отраслях, например в добыче нефти). Так, в США ставка корпорационного налога распределяется на трех уровнях - на федеральном, штатном и местном (с учетом предварительного вычета штатных и местных налогов из валового дохода для определения федерального налога). В Германии - суммарная величина федерального налога на доходы корпораций, дополнительного налога (введен с 1 июля 1995 г.) и промыслового налога (с учетом предварительного вычета последнего из дохода для установления федерального налога).

Таблица 3.1 - Ставки налога на прибыль в различных странах на 1 января 2012 года [41]

|  |  |
| --- | --- |
| Страна: | Ставка налога на прибыль % |
| Канада | 15 |
| США | 28 |
| Франция | 34 |
| Германия | 25 |
| Украина | 21 |
| Испания | 35 |
| Италия | 33 |
| Болгария | 10 |
| Кипр | 10 |
| Беларусь | 18 |
| Польша | 19 |
| Великобритания | 28 |

В ряде стран применяются прогрессивные ставки налога на прибыль. Например, в США налог на прибыль взимается по трехразрядной шкале ставок: 8% - на первые 50 тыс. долл. прибыли, 18% - на следующие 25 тыс. долл. прибыли и 28% - на прибыль сверх этой суммы. Налог на прибыль корпораций в США представляет собой форму изъятия денег в основном у богатых предприятий. Применение прогрессивной шкалы предусматривает пониженные ставки для средних и малых фирм, являющихся наиболее динамичным элементом частного предпринимательства и играющих существенную роль в создании крупных инноваций, расширении производства и увеличении занятости [34, c. 94].

Установление дифференцированных ставок для организаций различного масштаба можно считать одной из форм предоставления преференций. В отдельных странах при установлении ставки в особую группу выделяются малые предприятия. Например, в Великобритании в качестве критерия малого предприятия применяется величина полученной прибыли: при получении фирмой прибыли в пределах 250 тыс. фунтов стерлингов применяется ставка 17%. Для остальных предприятий установлена более высокая ставка в 28% [34, c. 108].

В Японии для предприятий малого бизнеса существует широкая система льгот. Если прибыль предприятия не превышает 8 млн. иен, то она облагается по ставке 23% (против обычной ставки около 35%) [37, c. 14].

В Германии для мелких компаний, доход которых не превышает 10 тыс. евро, устанавливается необлагаемый минимум в размере 5 тыс. евро. Если доход свыше 10 тыс. евро, необлагаемый минимум сокращается. Таким образом, для компаний с доходом ниже 10 тыс. евро фактическая ставка налога на прибыль составляет менее 12,5%, тогда как при налогообложении компаний с более высоким доходом применяется ставка 25% [37, c. 16].

В Канаде также значительное внимание уделяется стимулированию малого бизнеса, так как доля мелких фирм достигает 97% от числа всех компаний. Ставка на доходы мелких фирм строго регламентирована и едина в размере - 10% независимо от сферы их деятельности. Пороговое значение выручки предприятия, при котором оно может быть отнесено к категории малого бизнеса и обложено налогом по льготной ставке в размере 12%, с 1 января 2009 г. увеличено с 225 тыс. до 250 тыс. долл. [37, c. 18].

Кроме установления отдельных пониженных ставок для предприятий малого бизнеса, налоговые ставки могут варьироваться в зависимости от сферы деятельности. В данном случае установление ставки может быть направлено как на повышение, так и на понижение основной ставки налога в зависимости от цели установления дифференциации.

Например, в Бельгии ставка налога на прибыль может быть сокращена до 5%, если прибыль ввезена из-за границы и облагается налогом в стране ее получателя. Прибыль юридических лиц, не имеющих в Бельгии постоянного представительства, облагается налогом по ставке 33% [17, c. 75].

В Испании для нефтедобывающих и нефтеперерабатывающих компаний ставка налога составляет 40% (против стандартной в размере 35%), но при этом им предоставляется ряд льгот в виде свободного определения норм амортизационных отчислений и скидок на истощение недр. Компании страхования и кредитные кооперативы платят налог на прибыль по ставке 26%, производственные кооперативы - по ставке 20% [34, c. 132].

В Сингапуре с 1 января 2009 г. с целью стимулирования предпринимательской деятельности первые 100 тыс. долл. налогооблагаемых доходов вновь образованных компаний освобождаются от налогообложения на протяжении первых трех лет их деятельности в период с 2008 до 2012 г.

Однако существует немало стран, на предприятиях которых прибыль облагается по единой ставке (Франция, Италия, Греция, Дания, Швеция и др.). Опираясь на вышеизложенное, трудно согласиться с мнением некоторых специалистов, что мировая практика идет в основном по пути установления единой налоговой ставки на прибыль. Осуществление механизма дифференциации ставок по видам деятельности или отраслям является наиболее оптимальным для целей выполнения регулирующей функции налога на прибыль [35, c. 68].

К факторам, которые, несомненно усиливают стимулирующую и регулирующую роль налога на прибыль, относятся налоговые льготы.

Важным направлением налоговых льгот является уменьшение налогооблагаемой прибыли на часть инвестиционных расходов, а также затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки (НИОКР).

Размеры и сроки подобных льгот различаются в отдельных странах. Подобные налоговые льготы на различные сроки и в различных размерах используются в США, Канаде, Италии, Бельгии и некоторых других государствах. Льгота предоставляется в виде исключения из налогооблагаемой прибыли (частично в виде амортизационных списаний) расходов на приобретение патентов, лицензий и других издержек, связанных с научно-техническим прогрессом (например, одноразовое списание в амортизацию стоимости некоторых видов научно-исследовательского оборудования). Например, в США с начала 2006 г. компании получили возможность сократить налоговые выплаты, ускорить амортизацию оборудования и списывать 30% стоимости компьютеров и другого электронного оборудования сразу после их приобретения. Данное положение было принято с целью стимулирования инвестиций корпораций в современные технологии [35, c. 151].

В Италии инвестиционная льгота использовалась в 1994 - 1995 гг. для стимулирования общенациональных инвестиций (все виды предпринимательства в эти годы получили право на снижение налогооблагаемой прибыли в размере 50% от суммы расходов, направленных на инвестиции). В 1996 г. такая льгота сохранилась для депрессивных регионов юга Италии, а также для мелкого предпринимательства. В Бельгии разрешено уменьшать налогооблагаемую прибыль на 13,5% от расходов, направленных на инвестиции для мелких и средних компаний, и в 100-процентном объеме инвестиционных расходов, связанных с нововведениями для всех компаний, в том числе в ресурсосберегающие технологии. При отсутствии или малых размерах прибыли, что препятствует использованию подобной налоговой льготы, ее можно переносить либо на будущее, либо относить на прибыли прошлых лет. В Голландии с 1 января 1990 г. из налогооблагаемой прибыли можно изымать часть инвестиционных расходов (по определенным нормативам в зависимости от величины инвестиций - примерно 20 - 25% для малых объемов инвестиций и со ступенчатым снижением для более значительных объемов). С 1 января 1994 г. разрешено также исключать из налогооблагаемой прибыли часть расходов на НИОКР. Таким образом, в мировой практике применение инвестиционной льготы используется рядом стран [35, c. 160].

Важная форма налоговых льгот - уменьшение самого налога на прибыль. Наиболее распространен, особенно в прошлом, так называемый налоговый инвестиционный кредит, то есть вычет из налога на прибыль части инвестиционных расходов компании (часто с условием использования этого кредита для последующих инвестиций). Правда, сегодня эта налоговая льгота предоставляется реже. В США она была отменена в 1986 г.; нет ее в Германии и Норвегии. Но в ряде других развитых стран налоговый инвестиционный кредит сохраняется. Например, в Англии компаниям разрешено использовать около 10% налога на доходы корпораций для заранее оговоренных законом инвестиций. Во Франции инвестиционный кредит используется с тем, чтобы стимулировать создание новых предприятий, в том числе и для ускорения развития экономически отсталых регионов. Так, компании, возникшие после 1 октября 1988 г., первые 24 месяца полностью освобождались от корпорационного налога; в последующие три года - соответственно на 75%, 50% и 25% его величины. Налоговый инвестиционный кредит широко используется в Италии для стимулирования развития южных регионов [35, c. 178].

Особая разновидность налогового инвестиционного кредита - так называемые скидки на истощение недр, заметно уменьшающие налогообложение прибыли отдельных отраслей добывающей промышленности. Подобная льгота сыграла важную роль в развитии добывающей промышленности США. Во Франции компании по добыче нефти и природного газа имеют право на скидку на истощение недр в размере 23,5% продаж, или 50% чистого дохода; компании по добыче твердых минералов - 15% или 50% соответственно. Скидка обусловливается требованием реинвестировать полученные средства в те же отрасли в течение двух (нефть и газ) или пяти лет (твердые минералы).

В ряде стран распространена еще одна форма налогового кредита, связанная с уменьшением корпорационного налога на часть расходов на НИОКР. Так, во Франции в период 1992 - 1998 гг. было разрешено уменьшать корпорационный налог на половину разности между расходами на НИОКР текущего года и средними затратами на научные исследования двух предшествующих лет (с корректировкой на рост цен). В Испании действует постоянный налоговый кредит в размере 20% расходов предпринимателей на НИОКР [37, c. 39].

Во всех развитых странах в разной степени действует особая льгота - ускоренная амортизация. С ее помощью предприятие может списать стоимость основного средства гораздо быстрее, формируя величину амортизационных расходов большую, чем экономически обоснованная амортизация. Таким образом, предприятия могут снижать налоговую базу по налогу на прибыль в первые годы эксплуатации основных средств.

Так, в Германии методы и нормы амортизации - предмет тщательно разработанного законодательства. Федеральное министерство финансов и министерства финансов земель публикуют официально установленные таблицы, которые определяют методы и нормы амортизации по различным видам основных активов и содержат подробные инструкции по их использованию. Чаще всего применяется метод допущения для первых лет службы, резко завышенных по сравнению с линейным методом норм амортизации и резко заниженных норм для последующих лет (при неизменном общем сроке предполагаемой службы). Наиболее льготные нормы амортизации определены для основных активов отдельных секторов экономики, например судов и самолетов, жилищного фонда, госпиталей, основных фондов мелкого предпринимательства, а также для всех основных фондов восточногерманских земель.

Методы ускоренной амортизации используются практически во всех развитых странах, хотя и в меньших размерах, однако ускоренная амортизация рассматривается в западных странах как решающая льгота при налогообложении прибыли. Общая особенность - интенсивное использование этих методов для стимулирования инвестиций, связанных с внедрением техники и технологии с экологической направленностью, с экономией в потреблении энергии, воды и т.п.

В связи с изложенным выше необходимо отметить, что льготы по налогу на прибыль применяются достаточно активно при сложившейся мировой тенденции снижения налоговых льгот. Хозяйственная практика показывает, что необходима государственная поддержка предприятий путем предоставления налоговых льгот.

Таким образом, рассмотренный мировой опыт выявил некоторые тенденции в налогообложении прибыли. В западных налоговых системах при налогообложении прибыли разрешено исключать из валовой прибыли почти все издержки при незначительных ограничениях. Решение проблемы сочетания фискальной и регулирующей функций налога на прибыль в различных странах варьируется от установления высоких ставок налога и сохранения льгот для предприятий до принятия пониженных ставок и сокращения основной массы льгот. Первая ситуация характерна для развитых стран (США, Франция, Германия и т.д.), вторая - преимущественно для стран Центральной и Восточной Европы (Польша, Болгария, Венгрия и т.д.). Последние в целях увеличения инвестиционной привлекательности для предприятий осуществляют политику установления низких ставок, при одновременной отмене льгот, направленной на расширение налоговой базы, что призвано не допустить снижения поступлений налога на прибыль в бюджеты [35, c. 114].

Но, к сожалению, в мировой практике обложения налогом на прибыль, как и в российской, существуют проблемы.

Так в некоторых европейских странах существует ряд пробелов в законодательстве, позволяющих компаниям избежать уплаты корпоративного налога. Например: представление акций в виде долга, искусственное сокращение стоимости акций и использование различных возможностей распределить их стоимость между согласованными сторонами.

К странам с такими проблемами можно отнести Великобританию, где правительство планирует внести в действующее законодательство поправки, направленные на борьбу с уклонением от уплаты корпоративного налога.

Для этого был разработан новый законопроект, который содержит конкретные предложения и способы борьбы с теми, кто не отчисляет этот платеж в казну.

С ведением указанного законопроекта банковские и финансовые торговцы не смогут больше использовать уполномоченные инвестиционные фонды для обхождения правил, требующих уплаты иностранного налога на операционную прибыль.

В странах с развивающейся экономикой существует иная проблема. В таких государствах как Китай, Южная Корея, был введен ряд налоговых мер, направленных на привлечение иностранных инвестиций, которые оказались успешными и сыграли важную роль в экономическом развитии этих стран. Иностранные компании продолжают открывать в этих странах свои представительства. По мнению некоторых ученых, если и дальше будет осуществляться разная налоговая политика по отношению к национальным и иностранным компаниям, то первые окажутся в невыгодном конкурентном положении, что будет нарушать условия честной конкуренции.

В Китае решили эту проблему следующим образом: в связи с угрозой нарушения рынка честной конкуренции, депутаты Всекитайского собрания народных представителей решили установить единую ставку налога на прибыль для китайских и иностранных компаний в размере 25 процентов.

Анализ применения системы налогообложения прибыли показывает, что даже в развитых странах в контексте рассматриваемого налога существуют проблемы. Однако зарубежный опыт позитивного их решения можно использовать в российской практике с учетом особенностей рыночной экономики страны.

.2 Перспективы развития налога на прибыль

В современном обществе налоги - основная форма доходов государства. Помимо этой сугубо финансовой функции налоговый механизм используется для экономического воздействия государства на общественное производство, его динамику и структуру, на состояние научно-технического прогресса.

Налог на прибыль представляет собой одну из основных форм налогового изъятия. Он выступает важным инструментом, влияющим на экон <http://arbir.ru/articles/a\_3498.htm>омическое развитие предприятия. С экономической точки зрения, налог на прибыль - это регулярные денежные отношения, связанные с безвозмездным изъятием государством ВВП в части доли прибавочной стоимости для обеспечения доходов бюджета, взаимоувязанные с задачами экономической политики государства. С юридической точки зрения налог на прибыль представляет собой отчуждение части прибыли субъектов в пользу государства. С помощью налога на прибыль организаций государство может наиболее активно воздействовать на развитие экономики. Через механизм предоставления или отмены льгот и регулирования ставки государство воздействует на инвестиционную активность в различных отраслях экономики и регионах. Этим же целям служит и механизм инвестиционного налогового кредита, предоставляемого налогоплательщикам и погашаемого ими за счет прибыли. Важную роль в регулировании экономики занимает также амортизационная политика государства, напрямую связанная с налогообложением прибыли организаций. <http://arbir.ru/articles/a\_3498.htm> Существенная роль принадлежит этому налогу в развитии малого предпринимательства, в привлечении в экономику страны иностранных инвестиций. В большинстве стран предусматривается полное или частичное освобождение от уплаты налога на прибыль в первые годы создания и функционирования малых и совместных с иностранными предприятий и организаций.

Налог на прибыль организаций занимает особое место в налоговом регулировании инновационной деятельности. Возможные льготы и преференции позволяют стимулировать научно-технический прогресс и инновационное развитие страны.

Однако некоторые инструменты в российской практике не находят своего применения, а другие не дают должного стимулирующего эффекта, поэтому требуют своего дальнейшего совершенствования.

Несомненно, что, одной из важнейших задач налоговой политики в современных условиях является выработка соответствующих мер и применение эффективных инструментов налогового регулирования и стимулирования инновационной деятельности. В 2002 г. с введением главы 25 НК РФ была отменена инвестиционная налоговая льгота, которая позволяла предприятиям не платить 50 % налога на прибыль с сумм, направленных на финансирование капиталовложений. Для некоторых отстающих отраслей промышленности предусматривалось 100-процентное освобождение от налога. Отмена инвестиционной налоговой льготы оказала существенное влияние на сокращение объемов инвестирования прибыли в реальный сектор экономики. Можно привести такую статистику. Раньше для целей исчисления налога на прибыль применялась ставка в размере 35 %. Ее можно было снижать до 17,5 % путем направления прибыли на инвестиции в развитие производства. Такой подход не только стимулировал производство, но и позволял минимизировать налоговые платежи. Доля собственных источников организации в общем объеме инвестиций в то время доходила до 49,4 %. С введением гл. 25 НК РФ инвестиционная льгота была отменена, налоговая ставка снижена до 24 %. Предполагалось, что уменьшение ставки будет стимулировать бизнес вкладывать средства в развитие производства. Однако этого не произошло. Удельный вес собственных источников организации уменьшился до 41,2 %. Таким образом, для тех налогоплательщиков, которые инвестировали средства в производство, ставка налога на прибыль повысилась. Развитие производства стало происходить не за счет собственной прибыли организаций, а за счет заемных средств. Кроме того, в структуре инвестиций за пять лет в 2,3 раза возросли кредиты российских банков, в 1,9 раза - кредиты иностранных банков. Возникновению такой ситуации во многом способствовало несовершенство налогового законодательства [10].

После отмены льготы российские инвестиции заменили иностранные деньги. В настоящее время, когда кредиты в иностранных банках практически не предоставляются, возврат инвестиционной льготы будет способствовать оживлению инвестиций российских предприятий, более эффективному обновлению их производственных мощностей.

Таким образом, требование со стороны бизнес-сообщества вернуть льготу объясняется, прежде всего, необходимостью модернизации производства, так как процент износа основных фондов предприятий в России таков, что российскому бизнесу трудно конкурировать на глобальных рынках. Эксперты полагают, что возврат инвестиционной льготы отвечает курсу правительства на инновации [9].

Для этих целей необходима четкая корректировка норм налогового законодательства в контексте:

средств, учитывающихся в расходах предприятий,

целей, на которые они будут тратиться,

четкого алгоритма ее предоставления, исключающего неоднозначную трактовку нормы.

Налоговая льгота выступает эффективным механизмом, способствующим инвестированию прибыли хозяйствующим субъектом в развитие и укрепление производственных мощностей. Впоследствии предлагаемые меры приведут к увеличению выпуска качественной и конкурентоспособной продукции и соответственно к возрастанию налоговой базы, а также поступлений налога на прибыль в бюджет в будущем.

Опыт многих зарубежных стран подтверждает эффективность применения налоговых льгот, которые посредством их реализации оживляли экономику, меняли направления производства.

Возврат к инвестиционной льготе поможет решить часть проблем, не связанных напрямую с пополнением бюджета и инновационным развитием. Это и снижение уровня безработицы за счет создания новых рабочих мест, и улучшение экологической обстановки, и снижение рисков техногенных катастроф, возникающих при эксплуатации изношенного оборудования, и другие [8].

Применение «амортизационной премии», размер которой был увеличен до 30 % в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам, заслуживает дальнейших доработок.

По мнению Минэкономразвития России необходимо увеличить размер так называемой амортизационной премии с 30 % до 50 % для 3-7-й амортизационных групп (срок полезного использования - 3-20 лет).

Амортизационная премия рассматривается как некий аналог инвестиционной льготы. Однако инвестиционная налоговая льгота является более действенным и эффективным инструментом стимулирования инновационной и инвестиционной активности, так необходимой на современном уровне развития экономики, по сравнению с действующей амортизационной премией.

Помимо косвенного стимулирования инвестиционной деятельности организаций, законодательством предусмотрены возможности предоставления инвестиционного налогового кредита.

Инвестиционный налоговый кредит - это такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии оснований, указанных в ст. 67 НК РФ предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Он может быть предоставлен по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам на срок от одного года до пяти лет. В каждом отчетном периоде (независимо от числа договоров об инвестиционном налоговом кредите) уменьшение суммы налога не может быть более 50 % соответствующих платежей по налогу, определенных без учета наличия договоров об инвестиционном налоговом кредите.

Принцип целевой направленности инвестиционного налогового кредита направлен на поддержку инвестиционной деятельности организаций, осуществляющих капитальные вложения. Однако идея стимулирования инвестиционной деятельности с помощью налоговых инструментов в виде инвестиционного налогового кредита не нашла своей реализации на практике.

Для того чтобы кредит стал действенным инструментом инвестиционной поддержки организаций необходимо радикальное изменение его нормативно- правовой базы.

В целях увеличения масштабов использования инвестиционного налогового кредита предлагается реализация следующих мер:

повысить оперативность принятия решений о предоставлении инвестиционного налогового кредита,

передать полномочия по принятию решения о предоставлении инвестиционного налогового кредита по налогу на прибыль организаций субъектам Российской Федерации с последующим администрированием налоговыми органами,

увеличить размер инвестиционного налогового кредита, предоставляемого организации в целях проведении ею научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ или технического перевооружения с 30 до 100 % стоимости приобретенного организацией оборудования.

Налог на прибыль, являясь прямым налогом, обладает наибольшим потенциалом для регулирующего воздействия на темпы, масштабы и направления инновационной деятельности как страны в целом, так и отдельного региона. В совокупности с амортизационной политикой налог на прибыль позволяет сформировать собственные финансовые ресурсы хозяйствующих субъектов, которые необходимы для обеспечения дальнейшего роста, а также определяют существенную часть научно-технического потенциала, необходимого для развития экономики всей страны.

Одной из ключевых проблем современного этапа российских реформ является стимулирование предпринимательской активности, способствующей устойчивому росту экономики. Немаловажная роль в решении этой проблемы принадлежит налоговой системе. Она должна выполнять двоякую роль: обеспечивать финансовыми ресурсами бюджет государства и создавать условия для предпринимательской деятельности. Налоговая система является эффективным инструментом, с помощью которого государство осуществляет практическое регулирование экономической деятельности, в том числе в сфере малого бизнеса.

К числу основных факторов, сдерживающих развитие российского предпринимательства, относится несовершенство налоговой системы. Особенность процесса аккумуляции налогов, собираемых в секторе малого бизнеса, состоит в существенной неоднородности составляющих его объектов - малых предприятий, и наличии разных схем налогообложения, определяющих особый способ исчисления налогов. Собственникам и менеджерам малых предприятий достаточно сложно разобраться в преимуществах существующих систем и принять рациональное решение, способствующее снижению налогового бремени на предприятие. Применение методов экономико-математического моделирования позволит обоснованно выбрать эффективную схему налогообложения и рассчитать её влияние ее на развитие конкретного малого предприятия.

Налоговая система используется как действенный инструмент реализации финансово-экономической и социальной политики государства. Она с помощью налогов может развивать или сдерживать развитие тех или иных отраслей экономики и видов деятельности в интересах структурной перестройки экономики, поддерживать общие темпы социально-экономического развития и решать социальные проблемы.

Так, с помощью налоговых льгот и преференций государство развивает приоритетные направления в промышленности, активизирует инвестиционные процессы, поддерживает уровень занятости населения. Используя налоги, государство может повлиять на инфляционные процессы, обеспечить протекционизм для отечественных производителей, дотировать депрессивные районы, оказать помощь малоимущим категориям граждан, ограничить производство и потребление отдельных видов товаров, регулировать экспортно-импортные операции и т. д.

Особенно остро нуждаются во всесторонней государственной поддержке, в том числе в финансовой, предприятия малого бизнеса, существенное влияние на которую оказывает система налогообложения. Финансовая поддержка может быть как прямой (целевые инвестиции), так и косвенной (например, в виде льготного налогообложения). В условиях рынка предприятия (в том числе и малые), главным образом, развиваются на основе самофинансирования, поэтому значение косвенных методов их поддержки, в том числе влияния налоговой системы, существенно возрастает, т.к. от нее зависит размер прибыли, остающейся в распоряжении предприятия. В свою очередь, финансовые ресурсы предприятия являются базой для формирования стратегии его развития. При этом под стратегией предприятия понимается согласованная совокупность решений, оказывающих определяющее воздействие на деятельность предприятия и имеющих долгосрочные и трудно обратимые последствия.

Отличительной особенностью системы налогообложения российского бизнеса является ее относительная сложность и многовариантность. Поэтому при обосновании стратегии развития малого предприятия необходимо обоснованно выбрать наиболее приемлемую схему налогообложения.

Как показывают исследования, отсутствие однозначного представления о необходимости реформирования налоговой системы России приводит к неэффективному применению её инструментов. Это актуализирует разработку концепции реформирования налогового механизма регулирования доходов, поиска направлений совершенствования не только налоговой системы России, но и системы формирования доходов населения. И начинать ее надо с анализа основных методико-методологических подходов, связанных, в первую очередь, с прямыми налогами.

Особенностью прогнозирования налога является то, что налоговым законодательством предусмотрено применение его различных ставок в зависимости от вида дохода, получаемого налогоплательщиками. Учитывая это, прогнозируемый объем прибыли организаций группируется по определенным признакам, например: прибыль от обычных видов деятельности; доходы, полученные в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам; прибыль, полученная иностранными организациями.

Анализ формирования прибыли в промышленности за последние годы показывает, что для ее увеличения необходимо совершенствование промышленной, инвестиционной, таможенной политики. К числу мер, направленных на решение этой проблемы, следует отнести:

) формирование высокотехнологичных специальных инновационных фондов из части доходов предприятий, не облагаемых налогами;

) заключение между Правительством и ведущими коммерческими банками соглашений, в соответствии с которыми эти банки обязуются кредитовать развитие приоритетных отраслей народного хозяйства;

) внесение коррективов в таможенную политику - введение экспортных ограничений на вывоз сырья и материалов с невысокой степенью обработки; применение экспортных льгот на вывоз продукции высокотехнологичных обрабатывающих производств, введение ограничений на импорт машин и потребительских товаров;

) увеличение инвестиций в обрабатывающие отрасли путем использования нетрадиционных источников финансирования - бюджетных ассигнований на возвратной и возмездной основе, с условием привлечения частных инвестиций; инвестиционного налогового кредита; предоставления государственных гарантий [6].

Организации - плательщики налога на прибыль неизбежно сталкиваются с связанными со значительным объемом работ по расчету налоговой базы переходного периода, переходом на метод начисления доходов и расходов, вызванный введением нового законодательства о налоге на прибыль, которое концептуально изменило порядок исчисления налога на прибыль, отменив все ранее действующие льготы и установив открытые перечни доходов и расходов, ввело в законодательство о налоге на прибыль понятие «налоговый учет».

Существенным образом изменился порядок определения доходов и расходов, которые учитываются при формировании налоговой базы для исчисления налога на прибыль. Налогоплательщику предоставлено право уменьшать полученные в ходе экономической деятельности доходы на сумму произведенных расходов, связанных с производством и реализацией товаров (работ, услуг), и на сумму внереализационных расходов.

Важным недостатком налога на прибыль для организаций является то, что под расходами для целей налогообложения признаются любые экономически оправданные и документально подтвержденные расходы при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

При этом следует заметить, что ни в одном законодательном акте не указан период, в котором должен быть получен данный доход. Отсутствие ограничений по периоду получения дохода является одним из самых слабых методологических положений действующего законодательства.

Вышеуказанные нормы стали причиной введения налогового учета. Система налогового учета является необходимым инструментом, обеспечивающим возможность с минимальными затратами для налогоплательщика исчислить размер прибыли, подлежащей обложению налогом на прибыль организаций в соответствии с положениями главы 25 НК РФ.

Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета и данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиками самостоятельно.

Если порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения соответствует порядку группировки и отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете, то регистры бухгалтерского учета могут быть заявлены налогоплательщиком как регистры налогового учета. Первичные документы, являющиеся основанием для организации бухгалтерского учета, применяются и для организации налогового учета.

Несовершенство действующей главы 25 НК РФ компенсировано рядом существенных изменений, внесенных в действующее законодательство.

Однако до настоящего времени имеются расхождения в бухгалтерском и налоговом учете, не определена базовая роль одного из этих учетов [6].

Налоговое регулирование осуществляется применением двух основных инструментов налоговой системы: налоговых ставок и льгот. Несомненно, что ставки оказывают общее стимулирующее действие на экономику, а налоговые льготы - целевое.

Уменьшение ставки налога на прибыль до 20 % дает потенциальную возможность для расширения производства за счет того, что большая часть прибыли остается в распоряжении предприятия, но стимулирующее воздействие ставки срабатывает в большей степени в динамике. Поэтому для пролонгирования стимулирующего влияния на экономику предпочтительнее было бы уменьшать ставку в несколько этапов.

Анализ реформ, происходивших в зарубежных странах, позволяет сделать вывод о том, что именно процесс поэтапного снижения ставки оказывал стимулирующее воздействие, а стабилизация ставки на одном (даже низком) уровне уменьшала этот эффект.

Уменьшив ставку сразу, Правительство РФ не оставило запаса для дальнейшего снижения. В то же время только резкое снижение ставки разово стимулирует перераспределение доходов между теневым и легальным сектором экономики.

Однако эффект, достигаемый от расширения налогооблагаемой базы за счет теневого сектора, будет незначительным по следующим причинам:

 издержки нелегального бизнеса по-прежнему намного меньше совокупной налоговой нагрузки, получаемой от уменьшения налога на прибыль, налога на доходы физических лиц, умеренного НДС и достаточно высокого единого социального налога.

 эффект от снижения ставки возникнет не сразу, а через несколько хозяйственных оборотов;

 крайне отрицательно влияет на привлекательность легального бизнеса запутанность и противоречивость налогового законодательства, сложность и объем учетной работы, техника взимания налогов;

 статистические данные по развитым странам не подтверждают факт уменьшения размеров теневой экономики при уменьшении ставки налога на прибыль: за последние пять лет, когда повсеместно снижалось обложение корпораций, объем теневой экономики в среднем по странам, входящим в организацию экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), увеличивался на 6,2% в год [7].

Вторым рычагом налогового регулирования являются льготы. Существующая в настоящее время система налоговых льгот в большинстве случаев представляется необоснованной и бессистемной льгот, т.к. льготный режим для одних налогоплательщиков неизбежно означает дополнительное налоговое бремя для других.

Однако полная отмена приведет к лишению российской налоговой системы регулирующей функции, т.е. возможности определять и стимулировать приоритетные направления развития отечественного производства. Отменив льготы по налогу на прибыль, государство лишилось важного рычага налогового регулирования.

В положениях главы 25 НК РФ предусмотрены мероприятия способствующие улучшению инвестиционного климата:

 механизм ускоренной амортизации;

 новый порядок налогообложения капитала, ценных бумаг, других финансовых инструментов;

 освобождение от налогообложения инвестиций от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения при условии их использования в течение одного календарного года с момента получения;

 включение расходов на освоение природных ресурсов и расходов на НИОКР в состав прочих расходов в течение пяти (трех) лет соответственно;

 включение в состав внереализационных расходов процентов по долговым обязательствам инвестиционного характера;

 ряд положений, влияющих на повышение финансовой устойчивости организаций, например: увеличение срока переноса убытков до 10 лет, снятие ограничений в целях налогообложения по размерам расходов на добровольное страхование имущества, отчисления в резервные фонды и др.

Однако все вышеперечисленные льготы носят косвенный характер и не оказывают прямого стимулирующего эффекта на активизацию инвестиционной деятельности [6].

Острота проблемы современной российской экономики заключается в предельно низком уровне ее технического вооружения. Использование изношенного и устаревшего оборудования, несовершенных технологий приводит к низкой производительности экономики и как следствие к высоким ценам на продукцию.

В связи с этим первостепенными задачами экономической политики Правительства РФ на современном этапе являются инновационные преобразования экономики.

На решение этих задач должна быть направлена налоговая реформа, заключающаяся в налоговом стимулировании расширенного воспроизводства и модернизации экономики. Наибольшего эффекта в решении этой задачи можно добиться за счет системы инвестиционных льгот по налогу на прибыль.

В целях усиления инновационного развития экономики для повышения регулирующего воздействия налога на прибыль необходимо применение инвестиционной налоговой льготы, предоставляемой в виде скидки из налогооблагаемой базы, которую следует дифференцировать в зависимости от вида оборудования и срока его службы. Механизм предоставления льготы должен стимулировать инвестиции в более дорогостоящее оборудование с длительным сроком эксплуатации.

Практическая реализация инвестиционной налоговой льготы будет способствовать приобретению и эксплуатации новейшего оборудования, переходу на новые технологии.

В российском законодательстве о налогообложении прибыли должна существовать развернутая система льгот, так как именно она дает государству возможность целеустремленно влиять на предпринимательскую деятельность.

Для эффективного регулирования экономики государство посредством налоговой политики по налогу на прибыль должно использовать важный рычаг налогового регулирования - льготы. Они должны быть нейтральны по отношению к сферам приложения капитала, видам экономической деятельности, категориям налогоплательщиков.

Несомненно, что гарантом стабильности и процветания государства выступает эффективная система налогообложения. В связи с этим необходимы новые решения по совершенствованию налоговой политики.

Эффективность экономических мер, направленных на создание налоговой системы принципиально нового типа, в значительной мере зависит от выбора экономических концепций и парадигм.

Проблема повышения качества системы налогового контроля за исчислением налога на прибыль организаций, приобретает особую значимость в современных условиях. Необходим анализ тенденций в развитии контроля за доходами и расходами организаций, причин снижения эффективности налогового контроля, а также разработка новых стратегических направлений его совершенствования, обеспечивающих пополнение доходной части бюджета. Таким образом, необходима разработка теоретических и развитие методологических вопросов, связанных с функционированием налогового контроля, исходя из его принципов, выработанных финансовой наукой и особенностей развития национальной экономики страны. Приоритеты Правительства Российской Федерации в области налоговой политики направлены на создание эффективной и стабильной н <http://arbir.ru/articles/a\_3498.htm>алоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В современном обществе налоги - основная форма доходов государства. Помимо этой сугубо финансовой функции налоговый механизм используется для экономического воздействия государства на общественное производство, его динамику и структуру, на состояние научно-технического прогресса.

С точки зрения микроэкономики налог на прибыль организаций представляет собой важнейший из элементов, образующих систему налогов и сборов любого государства. Налог на прибыль организаций занимает одно из ведущих мест в структуре бюджетов различных уровней. Он выступает важным инструментом, влияющим на экон <http://arbir.ru/articles/a\_3498.htm>омическое развитие предприятия.

Данный налог имеет важную фискальную и регулирующую роль. Исчисление данного налога, взимаемого с хозяйствующих субъектов, которые обеспечивают основную долю прироста ВВП (т.е. с юридических лиц), происходит, во временном отношении, в последнюю очередь - после начисления и (или) уплаты всех остальных видов обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды. Поэтому налог на прибыль организаций фактически является налогом на их финансовый результат, сформированный в учете по факту совершения юридическим лицом всех хозяйственно значимых действий в истекшем периоде. Кроме того, расчет налога на прибыль является завершающим этапом закрытия каждого финансового года практически в любой организации.

Однако недостаточная проработанность главы 25 НК РФ и существенные различиями между бухгалтерским и налоговым учетом приводит к многочисленным разногласиям и спорам между налогоплательщиками и налоговыми органами, окончательное разрешение которых они находят в арбитражных судах.

При формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций основные проблемы возникают в контексте обоснованности включения налогоплательщиком сумм доходов и расходов. Среди них можно выделить следующие:

 включение (невключение) предварительной оплаты в состав доходов;

 признание экономической выгоды от безвозмездного пользования имуществом доходом;

 срок списания суммы кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности;

 признание средств целевого финансирования необлагаемыми суммами;

 проблемы, связанные с принятием на уменьшение налогооблагаемой базы расходов на оплату труда;

 включение (невключение) представительских расходов в состав затрат;

 сроки отнесения безнадежных долгов во внереализационные расходы;

 признание расходов в виде процентов по долговым обязательствам любого вида внереализационными.

В ходе анализа выявлены основные спорные вопросы и нарушения законодательства по налогу на прибыль возникающие в ходе администрирования налога. К ним можно отнести:

 нецелевое использование налогоплательщиками средств и иного имущества, полученных в рамках благотворительной помощи;

 нарушения при исчислении налога на прибыль и отнесении на расходы сумм безнадежных долгов;

 нарушения при отражении во внереализационных расходах убытков прошлых лет;

 нарушения по операциям с амортизируемым имуществом;

 нарушения при исчислении и уплате налогов налоговыми агентами при реализации товаров (работ, услуг) иностранными юридическими лицами, не состоящими на налоговом учете на территории РФ.

Дискуссионные вопросы актуальны не только для отдельной инспекции, но и для всей страны в целом.

Оценивая деятельность налогового органа по администрированию налога на прибыль организаций, исходя из совокупности всех рассмотренных показателей, в анализируемый период с 2010 по 2012 гг. можно заметить, что наибольшее количество проведенных камеральных и выездных налоговых проверок было проведено в 2011 г. По камеральным налоговым проверкам наибольшее число результативных приходится на 2010 г. с последующей динамикой уменьшения в 2011 г. и увеличения в 2012 г.

Наиболее результативными налоговые проверки были в 2011 г.

Для оценки эффективности работы ИФНС № 4 по администрированию налога на прибыль организаций применена система коэффициентов:

 коэффициент сокрытия налогов,

 коэффициент начисления пеней,

 коэффициент выявления ошибок при заполнении налоговых деклараций,

 коэффициент применения санкций за нарушение налогового законодательства.

Она показала положительную динамику изменения коэффициента сокрытия налогов за 2011-2012 гг. Коэффициент начисления пеней, свидетельствующий о своевременности перечисления налогоплательщиками обязательных платежей в бюджет показывает,что в 2010 и 2012 годах налогоплательщики относительно вовремя перечисляли налог в бюджет, т.к. процент начисления пени по отношению к начисленным налогам низкий.

Коэффициент выявленных ошибок при заполнении налоговых деклараций имеет наибольшее значение в 2010 году, то есть налоговый орган эффективно работал по выявлению допущенных налогоплательщиками ошибок при заполнении налоговых деклараций по налогу на прибыль. В 2012 году данный показатель имеет тенденцию к снижению, что свидетельствует о сокращении допущенных налогоплательщиками ошибок при заполнении налоговых деклараций.

Коэффициент применения санкций за нарушение налогового законодательства на протяжении 2010 и 2012 гг. имел устойчивую тенденцию к увеличению.

Для устранения выявленных недостатков необходимо совершенствовать законодательство о налоге на прибыль организаций,

применяя следующие меры:

- представляется обоснованным возврат к инвестиционной льготе применение которой вызвано необходимостью модернизации производства, так как процент износа основных фондов предприятий в России таков, что российскому бизнесу трудно конкурировать на глобальных рынках. Эксперты полагают, что возврат инвестиционной льготы отвечает курсу правительства на инновации;

необходима четкая корректировка норм налогового законодательства в контексте:

 средств, учитывающихся в расходах предприятий,

 целей, на которые они будут тратиться,

 четкого алгоритма ее предоставления, исключающего неоднозначную трактовку нормы.

 законодательное совершенствование инвестиционного налогового кредита. В целях увеличения масштабов использования инвестиционного налогового кредита предлагается реализация следующих мер:

 повысить оперативность принятия решений о предоставлении инвестиционного налогового кредита,

 передать полномочия по принятию решения о предоставлении инвестиционного налогового кредита по налогу на прибыль организаций субъектам Российской Федерации с последующим администрированием налоговыми органами,

 увеличить размер инвестиционного налогового кредита, предоставляемого организации в целях проведении ею научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ или технического перевооружения с 30 до 100 % стоимости приобретенного организацией оборудования.

 налоговая система является эффективным инструментом, с помощью которого государство осуществляет практическое регулирование экономической деятельности, в том числе в сфере малого бизнеса.

Как показывают исследования, отсутствие однозначного представления о необходимости реформирования налоговой системы России приводит к неэффективному применению её инструментов. Это актуализирует разработку концепции реформирования налогового механизма регулирования доходов, поиска направлений совершенствования не только налоговой системы России, но и системы формирования доходов населения. И начинать ее надо с анализа основных методико-методологических подходов, связанных, в первую очередь, с прямыми налогами.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ

2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ

3. Гражданский кодекс РФ (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ ФЗ «О федеральном бюджете на 2010 год» № 189-ФЗ от 26.12.2009 года;

. ФЗ «О федеральном бюджете на 2011 год» № 238-ФЗ от 19.12.2010 года;

5. Гафарова О.В. Влияние налогообложения прибыли на развитие предприятий и организаций // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление: научно-практический журнал, №7, - Ростов н/Д: КМЦ «Копицентр», -2011- С.50-57.

6. Богданович А.Е. Теневая экономика продолжает рост.: Эксперт. 2009- №42.-№43.

. Инвестльготу могут вернуть. Проекты и предложения // Главбух. - 2009. - № 5. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

. Афанасьева Т. Налоги подождут. Правительство занято финансовым кризисом / Т. Афанасьева // Росс. Бизнес-газета. - № 675 от 14 октября 2009 г. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

. Черник Д. Инвестиционная льгота: аргументы «за». Механизм налоговых льгот может оживить экономику / Д. Черник, Президент палаты налоговых консультантов // Росс. бизнес-газета, 05.04.2010 г.

10. Письмо Минфина России от 05.04.2010 N 03-03-01-04/1/157;

11. Письмо Минфина России от 12.03.2011 N 04-02-03/29;

. Доклад Министерства финансов РФ о результатах и основных направлениях деятельности на 2009-2011 гг.- 2007.- 470с.;

. Информационное письмо Президиума ВАС «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 НК РФ» № 98 от 22.12.2011 года;

14. Александров И.М. Налоговые системы России и зарубежных стран. Учебник. - М.: Бератор-Пресс - 2010. - 192 с.;

. Андреев В. Д. Налог на прибыль: судебная практика. Комментарии. Рекомендации. Риски и возможности. Справочное пособие. - М.:ЮНИТИ. - 2009.- 334с.;

. Кислов Д.В. Налог на прибыль в примерах. Учебное пособие. - М.: "Издательско-консультационная компания "Статус-Кво 97". - 2010. - 66с.;

. Крохина Ю. А. Налоговое право. Учебник для ВУЗов. - М.: Норма - 2010.- 630с.;

. Пепеляев С. Г. Налоговое право. Учебник. - М.: Юристъ - 2009. - 375с.;

. Налоги и налогообложение: Учебник для ВУЗов / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. - СПб.: Питер. - 2009. - 437 с.;

. Налоги и налогообложение: учебник для ВУЗов / Под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина - М.: Финансы, ЮНИТИ - 2010;

. Тютюрюков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран. Европа и США: Учебное пособие. - М.: Книготорговая корпорация "Дашков и К" - 2010. - 173с.;

. Юров В.Ф. Прибыль в рыночной экономике: Вопросы теории и практики. - М.: Финансы и статистика. - 2009. - 112с;

. Ялбулганов А. А. Налоги и сборы России в схемах и таблицах. Учебник. - М.: ВЛАДОС - 2009. - 335с.;

. Андреев В.Д. Налог на прибыль 2011 - Практические вопросы применения главы 25 НК РФ // Экономико-правовой бюллетень.- 2011. - № 12. - С. 18-22;

. Бабанин В.А., Воронина Н.В. Обзор судебной практики по спорам, связанным, с принятием на уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль расходов на оплату труда // Все для бухгалтера.- 2012.- № 19.- С.28-40;

. Воловик Е. Налоговое обозрение // Финансовая газета. Региональный выпуск-2012. N 39. С. 8;

. Гардаш С.В. Федеральная налоговая система США: Современные особенности // США - Канада: Экономика, политика, культура. - 2011.- № 8. - С. 18-37;

. Гардаш С.В. Реформа налоговой системы США // Бизнес-академия. - 2011. - № 4. - С. 13-23;

. Гарнов И.Ю. Налог на прибыль с арендной платы // Бюджетный учет. - 2010. - № 9. - С. 38-44;

. Горский И.В. Налоговая политика России начала 21 века // Налоговый вестник.- 2011.- № 7.- С. 31-39;

. Клокова Н.В Обзор арбитражной практики // Нормативные акты для бухгалтера.- 2011.- № 22. - С.31-36;

. Королева О.А. Работа налоговых органов с убыточными организациями // Ваш налоговый адвокат.- 2011. - №1. - С.31-33;

. Лапина О.Г. Налог на прибыль: проблемы камерального контроля // Налоговая политика и практика.- 2010.- № 10.- С.44-50;

. Лермонтов Ю.М. Налог на прибыль: арбитражная практика // Все о налогах. - 2011. - № 2. - С.15-17;

. Лермонтов Ю. М. Об основных характеристиках доходных источников федерального бюджета на 2008-2010 гг. // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. - 2011.- № 1.- С.9-19;

. Лермонтов Ю.М. Налог на прибыль: спорные вопросы в решениях арбитражных судов // Финансовые и бухгалтерские консультации.- 2011.- № 3.- С.14-22;

. Лермонтов Ю. М. Обзор арбитражной практики рассмотрения Федеральными Арбитражными Судами округов споров, связанных с налогообложением прибыли организаций.- 2010. - 124с.;

. Никитин С., Никитин А. Налог на прибыль: Опыт развитых стран // Мировая экономика и международные отношения. - 2010. - № 2. - С. 5-11;

. Никитин С. Налоговые льготы, стимулирующие предпринимательскую деятельность в развитых странах Запада // Мировая экономика и международные отношения. - 2008. - № 11. - С. 48-56;

. Смирнов Е.Е. Проблемы налогообложения в России и пути их совершенствования // Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке. - 2010.- № 11.- С.23-25;

. Хороший О.Д. Что нового за границей // Расчет. - 2010.- № 4. - С.9-11;

. Шевцова Т. В. Результаты работы по легализации налоговой базы // Российский налоговый курьер.- 2010.- № 22.- С.12-17;

39. www.minfin.ru;

40. www.nalog.ru

. www.consultant.ru

. Отчет 1- НМ. Поступление налогов в бюджетную систему РФ за 2010-2012 гг.

. Отчет 2- НК. Проверки налогоплательщиков за 2010-2012 гг.

. Отчет 2- НМ. Сведения об организации и проведении камеральных и выездных проверок за 2010-2012 гг.

. Отчет 5- Р. Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на прибыль организаций за 2010-2012 гг.

|  |  |
| --- | --- |
| [**КНИЖНЫЙ МАГАЗИН**](http://учебники.информ2000.рф/chitai.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**ТОВАРЫ для ХУДОЖНИКОВ и ДИЗАЙНЕРОВ**](http://учебники.информ2000.рф/kar.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**АУДИОЛЕКЦИИ**](http://учебники.информ2000.рф/lectr.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**IT-специалисты: ПОВЫШЕНИЕ КВАЛИФИКАЦИИ**](http://учебники.информ2000.рф/otu.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**ФИТНЕС на ДОМУ**](http://учебники.информ2000.рф/fit1.shtml) |  |