Содержание

Введение

1. Бюджетная организация как участник налоговых отношений

1.1 Сущность и правовые основы деятельности бюджетных организаций

1.2 Налоги, уплачиваемые бюджетными организациями

1.3 Налоговые льготы и преференции, предоставляемые бюджетным организациям

2. Анализ практики налогообложения бюджетных организаций (на примере МОУ СДЮСШОР по греко-римской борьбе г. Южно-Сахалинска)

2.1 Характеристика финансово-хозяйственной деятельности организации

2.2 Порядок исчисления и уплаты налогов

2.3 Порядок декларирования налогов

3. Совершенствование системы налогообложения бюджетных организаций

Заключение

Список использованных источников

Приложения

**Введение**

Бюджетное учреждение – организация, созданная органами государственной власти РФ, органами государственной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления для осуществления управленческих, социально-культурных, научно-технических и иных функций некоммерческого характера, деятельность которой финансируется из соответствующего бюджета или бюджета государственных внебюджетных фондов на основе сметы доходов и расходов.

К бюджетным организациям относятся учреждения образования, культуры, здравоохранения, организации государственного управления, военно-промышленного комплекса и армии.

Бюджетное учреждение использует бюджетные средства в соответствии с утвержденной сметой доходов и расходов. Наличие сметы обеспечивает эффективное бюджетное планирование и строго целевое использование выделенных средств. В смете доходов и расходов должны быть отражены все доходы бюджетного учреждения, получаемые как из бюджета государственных внебюджетных фондов, так и от осуществления предпринимательской деятельности, в том числе доходы от оказания платных услуг, другие доходы, получаемые от использования государственной или муниципальной собственности, закрепленной за бюджетным учреждением на праве оперативного управления, и иной деятельности.

Доходы бюджетных организаций от предпринимательской деятельности подлежат налогообложению на тех же условиях, что и доходы коммерческих организаций.

Налоговый кодекс не исключает бюджетные организации из числа налогоплательщиков, однако в ряде случаев налогообложение таких организаций осуществляется в льготном режиме.

Бюджетные организации, имеющие доходы от платных услуг и иные доходы, связанные с предпринимательской деятельностью, уплачивают налог на прибыльв общеустановленном порядке без каких-либо льгот.

Вопросы налогообложения бюджетных организаций становятся особенно актуальными в 2006 г., так как впервые в этом году поручено органам государственного управления и иным государственным организациям, подчиненным Правительству РФ, областным и местным администрациям, исполнительным комитетам обеспечить повышение не менее чем на 10% заработной платы работникам подчиненных им организаций, финансируемых из бюджета (бюджетных организаций), за счет средств, получаемых этими организациями от приносящей доходы деятельности, осуществляемой ими в соответствии с учредительными документами.

Цель работы - изучить систему налогообложения бюджетной организации, выявить пути совершенствования налогообложения бюджетных организаций

Для достижения цели, в работе ставятся следующие задачи:

* рассмотреть сущность и правовые основы деятельности бюджетных организаций;
* определить налоги, уплачиваемые бюджетными организациями;
* охарактеризовать налоговые льготы и преференции, предоставляемые бюджетным организациям;
* изучить действующую систему налогообложения бюджетной организации;
* выявить особенности организации расчетов с бюджетом по налогам и сборам;
* проанализировать контрольную работу за исполнением бюджетной организацией законодательства по уплате налогов.

Для изучения темы и написания работы были использованы нормативные документы, законодательные акты, учебники, учебные пособия и статьи авторов в направлении налогообложения таких известных авторов, как А.Ветров, Д.Моляков, А.Абрамов, С.Земляченко, М.Голубева, Е. Акчурина, О.Ефимова.

Практической базой исследования является уставная, аналитическая и налоговая документация спортивной школы г. Южно-Сахалинска по греко-римской борьбе.

**1.** **Бюджетная организация как участник налоговых отношений**

**1.1 Сущность и правовые основы деятельности бюджетных организаций**

Сфера бюджетных учреждений является достаточно разнообразной по функциональным признакам. Условно ее можно поделить на три группы:

* учреждения, выполняющие законодательные функции, функции управления, охраны, контроля — учреждения законодательной и исполнительной власти; министерства, ведомства, управления, то есть аппарат органов государственного и хозяйственного управления, общественных и прочих организаций; финансовые органы, органы казначейства, налоговая инспекция, таможенная служба, армия, органы милиции, судебные органы, органы прокуратуры и пр.;
* учреждения социально-культурного комплекса — учреждения образования всех уровней, медицинские учреждения, детские воспитательные учреждения, учреждения культуры, библиотеки, научные организации и пр.;
* социальные фонды и службы и прочие бюджетные учреждения.

Бюджетная организация создается органами государственной власти РФ, органами государственной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления для осуществления управленческих, социально-культурных, научно-технических и иных функций некоммерческого характера, деятельность которой финансируется из соответствующего бюджета или бюджета государственных внебюджетных фондов на основе сметы доходов и расходов. Финансируется из бюджета любого уровня и не ведет самостоятельной хозяйственной деятельности, а имеет смету расходов бюджетных средств, получаемую от вышестоящих органов.

Организации, наделенные государственным или муниципальным имуществом на праве оперативного управления, не имеющие статуса федерального казенного предприятия, в целях настоящего Кодекса признаются бюджетными учреждениями.[1. С.125]

К бюджетным организациям относятся учреждения образования, культуры, здравоохранения, организации государственного управления, военно-промышленного комплекса и армии.

Обязательным условием отнесения организации к разряду бюджетной является бюджетное финансирование по смете и ведение бухгалтерского учета по бюджетному плану счетов и в порядке, предусмотренном инструкцией №107н.

Понятие бюджетной организации используется для обозначения всех структурных подразделений и юридических лиц, контролируемых органами власти и финансируемых за счет бюджетных средств. Понятие бюджетной организации не имеет строго юридического смысла и призвано отразить различные организационно-правовые формы, используемые в настоящее время органами власти.

Для каждой бюджетной организации установлено одно вышестоящее ведомство (вышестоящая бюджетная организации), выполняющее функции собственника от лица субъекта Российской Федерации.

Бюджетные организации классифицируются по виду оказываемых бюджетных услуг. [2. С.133]

Деятельность бюджетных организаций субъекта Российской Федерации может быть условно разделена на ведение хозяйственной деятельности, выполнение регулирующих функций и функций по администрированию. В ряде случаев бюджетные организации совмещают различные виды деятельности (оказывают различные виды бюджетных услуг).

Для выделенных групп бюджетных организаций определяются характер взаимодействия с вышестоящим ведомством, механизм формирования бюджета и его исполнения, право на осуществление заимствований и полномочия по управлению активами. [3. С.141]

Бюджетные учреждения ведут самую разную деятельность: воспитывают и учат детей, лечат людей, создают кино, занимаются концертной деятельностью, обеспечивают сохранность архивных документов и многое другое. Однако кроме этой деятельности, которая осуществляется за счет государственных средств, практически все бюджетные учреждения занимаются деятельностью, приносящей им доход помимо бюджетного финансирования.

Можно утверждать, что бюджетные организации отвечают, во-первых, базовому признаку некоммерческих организаций — основная деятельность их не преследует цели получения прибыли. Во-вторых, отсутствие распределения полученной прибыли между участниками достаточно очевидно и следует из сказанного. Бюджетные организации финансируются учредившим их собственником (РФ, субъектом РФ либо органом местного самоуправления) из соответствующего бюджета. Прибыль, полученная организацией, используется на достижение целей, определенных собственником, установленных изначально учредительными документами, и, таким образом, это не может быть простым дележом между участниками хозяйственной деятельности.

Бюджетными учреждениями и организациями считаются такие, которые полностью или частично финансируются за счет средств бюджета (государственного или местных) и осуществляют свои расходы соответственно смете — их главному плановому и финансовому документу. [4. С.69]

С учетом сформированной на сегодняшний день системы бюджетных отношений, а именно иерархической системы вертикальных связей, бюджетные учреждения делят на: главных распорядителей средств, распорядителей средств второго уровня, распорядителей средств третьего уровня.

Безусловно, самой существенной составляющей в предложенной схеме являются учреждения социально-культурного комплекса, сфера деятельности которых достаточно разнообразная. [5. С.128]

Однако, несмотря на это, возможно определить главные общие особенности их деятельности, которые выделяют эту сферу не только в бюджетной сфере, но и среди прочих составляющих экономики России в целом. К ним следует отнести такие важные моменты:

* основным результатом деятельности таких учреждений является услуга,которая за своей экономической сущностью являет особую потребительскую стоимость, полезную как конкретную деятельность, призванную удовлетворить общественные и личные потребности;
* показатель эффективности труда в этой сфере надлежит рассматривать в экономическом и социальном аспектах, причем второй, как правило, имеет приоритетное значение;
* в сфере нематериального производства зачастую происходит совпадение двух фаз движения и реализации непроизводственной услуги, то есть традиционная схема «производство — распределение — обмен — потребление» приобретает сокращенный вид, а именно: «производство — потребление»;
* услуги невозможно делать «про запас», невозможно транспортировать (транспортирование услуги возможное лишь как изменение места пребывания исполнителя), невозможно потреблять в большем, чем нужно, количестве. Эта особенность продукта сферы нематериального производства обуславливает необходимость предыдущего индивидуального или общественного спроса на определенные виды деятельности;
* отсутствующее понятие «брак» в традиционном его понимании: поскольку услуга является нематериальным результатом, тяжело оценить ее стоимость; в научной сфере вообще отрицательный результат не классифицируется как некачественно выполненная работа, разработка, так как в науке отрицательный результат — это тоже результат;
* бюджетные учреждения существуют на принципах государственной формы собственности, что автоматически вносит коррективы в права бюджетных организаций как юридических лиц — ограничения относительно реализации и передачи ценностей; отсутствие понятия «банкрот» относительно финансового состояния любого бюджетного учреждения.

Финансы бюджетных организаций – совокупность экономико-денежных отношений, связанных с созданием, распределением и использованием фонда денежных средств в процессе производства и реализации продукции (работ, услуг). В основе финансовых отношений бюджетной организации лежат отношения по поводу движения денежных средств между различными участниками общественного производства. [6. С.185]

Основные денежные отношения, возникающие в бюджетной организации: [6. С.128]

1. Денежные отношения внутри организации – связаны с взаимоотношением с персоналом (создание фонда оплаты труда), с формированием расходных статей и созданием, первичным распределение доходов, полученных от бюджетов различных уровней, а так же от предпринимательской деятельности (создание уставного капитала, распределение прибыли, создание других внутренних фондов).
2. Денежные отношения с вышестоящими структурами – наиболее развитые отношение в бюджетных организациях, связанные с перераспределением доходов бюджетов, средств различных спец. фондов, а так же с финансированием в порядке перераспределения средств от главных распорядителей федерального бюджета.
3. Денежные отношения со страховой компанией – связаны с уплатой страховых взносов, в выплатой страхового совмещения при возникновении риска.
4. Денежные отношения между Центральным банком РФ (по получению средств соответствующего бюджета или бюджета государственного внебюджетного фонда) и между коммерческими банками (по получению кредитных ресурсов, уплатой процентов, оплатой банковских услуг).
5. Денежные отношения с другими хозяйствующими субъектами - денежные отношения с покупателями, поставщиками, транспортными организациями, телеграфом, со строительно-монтажными организациями, связанная с расчетами с клиентами, но по объему платежей – это самая большая группа денежных отношений. Эта группа наиболее важна, потому что в ней идет формирование живых денег. При взаимодействии коммерческих предприятий создается национальный доход и выручка от реализации продукции, поступающая в распоряжение предприятия. А бюджетные организации и большинстве своем осуществляют управленческие, социально-культурные, научно-технические и иные функции некоммерческого характера. Хотя некоторые бюджетные организации и в праве заниматься и определенными видами коммерческой деятельности, однако, их вклад в национальный доход незначителен.
6. Денежные отношения с бюджетом по поводу уплаты налогов на прибыль от предпринимательской деятельности бюджетными организациями.

Основные функции финансов бюджетных организаций:

1. Распределительная
2. Контрольная

Распределение – связующее звено между деятельностью бюджетной организации и потреблением. Деятельность организации невозможна без соответствующего финансирования. В организациях осуществляется в основном вторичное распределение (формирование фондов).

Контроль осуществляется Казначейством, счетной палатой, контрольно-реквизиционными комиссиями, органами налоговой инспекции (контролируют своевременность и полноту налоговых выплат) на всех стадиях использования фондов. Особое место занимает контроль за целевым расходованием средств фондов [7. С.1510]

Кроме государственных служб контроля существуют ведомственные (осуществляют контрольно-реквизиционное управление), независимые (аудиторские фирмы), внутренние (бухгалтера и другие внутренние лица).

Бюджетное учреждение характеризуется следующими признаками:

— учредителями, а значит и собственниками имущества бюджетного учреждения, могут являться органы государственной власти РФ, органы государственной власти субъектов РФ, органы местного самоуправления;

— бюджетное учреждение создается для осуществления управленческих, социально-культурных, научно-технических и иных функций некоммерческого характера;

— деятельность бюджетного учреждения финансируется из соответствующего бюджета или бюджета государственного внебюджетного фонда;

— основой для выделения и расходования бюджетных средств является смета (документ, который составляется для определения цены и ее обоснования при заключении договора подряда) доходов и расходов, утверждаемая в установленном порядке.

Бюджетное учреждение использует бюджетные средства в соответствии с утвержденной сметой доходов и расходов. Наличие сметы обеспечивает эффективное бюджетное планирование и строго целевое использование выделенных средств. В смете доходов и расходов должны быть отражены все доходы бюджетного учреждения, получаемые как из бюджета и государственных внебюджетных фондов, так и от осуществления предпринимательской деятельности, в том числе доходы от оказания платных услуг, другие доходы, получаемые от использования государственной или муниципальной собственности, закрепленной за бюджетным учреждением на праве оперативного управления, и иной деятельности. [8. С.147]

Бюджетное учреждение при исполнении сметы доходов и расходов самостоятельно в расходовании средств, полученных за счет внебюджетных источников. [9. С.152]

Бюджетному учреждению не предоставлено право распоряжаться имеющимися в наличии средствами по своему усмотрению.

Бюджетное учреждение не имеет права получать кредиты (займы) у кредитных организаций, других юридических, физических лиц, из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Бюджетные учреждения могут иметь средства не только в виде бюджетных ассигнований, но и за счет внебюджетных поступлений. Последние разделяются на подгруппы: [10. С.187]

— целевые средства и безвозмездные поступления;

— средства, поступившие во временное распоряжение учреждения;

— средства, полученные от государственных внебюджетных фондов и др.;

— а также средства, полученные от предпринимательской деятельности;

1) Целевые средства являются специфическим источником приобретения активов и финансирования расходов бюджетного учреждения. Как и бюджетные средства, целевые расходуются, как правило, в течение отчетного года или ограниченного промежутка времени, если за счет целевых средств финансируются отдельные мероприятия.

2) Средства, поступающие во временное распоряжение бюджетных учреждений, подлежат учету в кредитных организациях на лицевых счетах, открываемых бюджетным учреждениям на балансовых счетах. Такие средства при наступлении определенных условий подлежат возврату владельцу или передаче по назначению. К ним, например, относятся средства, изъятые в ходе дознания, предварительного следствия, не являющиеся вещественными доказательствами, при наложении ареста на имущество обвиняемого (подозреваемого), на которые может быть обращено взыскание в целях возмещения причиненного материального ущерба или исполнения приговора в части конфискации имущества, а также залоговые суммы, вносимые обвиняемым (подозреваемым) с санкции прокурора.

3) Для учета средств, поступающих в бюджетные учреждения от государственных внебюджетных фондов, предназначен субсчет 115, который может применяться органами социальной защиты населения при получении средств из Пенсионного фонда РФ на выплату пенсий и пособий, а также учреждениями здравоохранения при осуществлении медицинского обслуживания населения за счет средств Фонда социального страхования РФ.

4) Предпринимательская деятельность не может являться основным видом деятельности бюджетного учреждения.

Тем не менее, в последнее время в связи с хроническим недофинансированием получателей бюджетных ассигнований руководители учреждений все чаще вынуждены искать нетрадиционные способы получения денежных средств. Естественно, что большинство таких способов связано с осуществлением различных видов предпринимательской деятельности. В принципе средства, полученные от такой деятельности, не должны использоваться на цели, которые обеспечиваются бюджетными ассигнованиями. Однако в течение срока задержки финансирования суммы выручки от реализации продукции, произведенной бюджетным учреждением, чаще всего направляются на обеспечение расходов по соответствующим бюджетным сметам. Кроме того, получение средств от предпринимательской деятельности позволяет бюджетному учреждению решать социальные вопросы по улучшению условий труда и отдыха персонала учреждений, а также производственные проблемы, связанные с модернизацией производственных мощностей, своевременным обновлением изношенных объектов основных средств. [11. С.186]

В соответствии с ГК РФ предпринимательской является «самостоятельная, осуществляемая на свои риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке».

Предпринимательская деятельность предусмотрена следующими нормативными актами и учредительными документами: [12. С.169]

— Законы РФ «Об образовании», «Основы законодательства РФ о культуре»;

— Федеральные законы «О высшем и послевузовском образовании», «О науке и государственной научно-технической политике»;

— иные правовые акты.

К предпринимательской деятельности образовательных учреждений относятся:

- реализация и сдача в аренду основных фондов и имущества учреждения;

 - торговля покупными товарами, оборудованием;

 - оказание посреднических услуг;

 - долевое участие в деятельности других учреждений и организаций;

 - приобретение акций, облигаций, иных ценных бумаг и получение доходов (дивидендов, процентов) по ним;

Каждый вид внебюджетных средств должен учитываться на обособленных счетах, открываемых в органах федерального казначейства или в кредитных организациях (для бюджетных учреждений, не переведенных на систему финансирования через органы федерального казначейства).

Бюджетные учреждения расходуют бюджетные средства исключительно на: [14. С.188]

* оплату труда в соответствии с заключенными трудовыми договорами и правовыми актами, регулирующими размер заработной платы соответствующих категорий работников;
* перечисление страховых взносов в государственные внебюджетные фонды;
* трансферты населению, выплачиваемые в соответствии с федеральными законами, законами субъектов Российской Федерации и правовыми актами органов местного самоуправления;
* командировочные и иные компенсационные выплаты работникам в соответствии с законодательством Российской Федерации;
* оплату товаров, работ и услуг по заключенным государственным или муниципальным контрактам;
* оплату товаров, работ и услуг в соответствии с утвержденными сметами без заключения государственных или муниципальных контрактов.

 Расходование бюджетных средств бюджетными учреждениями на иные цели не допускается.

 Все закупки товаров, работ и услуг на сумму свыше 60 тыс. руб. осуществляются на основе объявленных котировок, а свыше 250 тыс.руб. на основе объявленных конкурсов [15. С.205].

**1.2 Налоги, уплачиваемые бюджетными организациями**

Бюджетные организации являются плательщиками всех видов налогов в зависимости от видов деятельности. Это налог на прибыль организации, налог на добавленную стоимость, налог на имущество организации, земельный налог, водный налог, единый социальный налог, транспортный налог, государственная пошлина.

В качестве налогового агента бюджетные организации исчисляют и уплачивают НДФЛ с доходов, выплачиваемых работникам.

Рассмотрим данные налоги подробнее.

Налог на прибыль.

Порядок исчисления налога на прибыль регулируется 25 главой НК РФ.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается полученная ими прибыль (ст. 247 НК РФ).

Согласно ст. 50 ГК РФ бюджетные организации могут заниматься предпринимательской деятельностью, если это служит достижению целей, ради которых они созданы. Таким образом, бюджетные организации, получающие прибыль, являются плательщиками налога на нее.

Для российских организаций прибылью признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов (п. 1 ст. 247 НК РФ). К полученным доходам относятся доходы, полученные от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав и внереализационные доходы.

При этом остаток целевого финансирования, не использованный организацией, прибылью не является (см. ст. 251 НК РФ).

Согласно п. 2 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются целевые поступления.

Таким образом, доходы бюджетных организаций от предпринимательской деятельности подлежат налогообложению на тех же условиях, что и доходы коммерческих организаций.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в т.ч. таможенной декларацией, приказом о командировке и т.п.). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (п. 1 ст. 252 НК РФ).

В составе затрат, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, можно учитывать только те расходы, которые непосредственно связаны с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг) с предпринимательской деятельностью.

Расходы бюджетных организаций, осуществляющих предпринимательскую деятельность, в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы, а также расходы, связанные с ведением основной (некоммерческой) деятельности.

Согласно п. 1 ст. 287 НК РФ налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, как и авансовые платежи по итогам отчетного периода, уплачивается не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода, то есть срока, установленного для подачи налоговых деклараций.

Бюджетные организации, у которых не возникает обязательств по уплате налога на прибыль, представляют налоговую декларацию по упрощенной форме по истечении налогового периода (п. 2 ст. 289 НК РФ). Упрощенная форма декларации отличается от общей формы, утвержденной приказом МНС России от 07.02.2006 № 24н, количеством заполняемых листов.

Указанные бюджетные организации представляют декларации по налогу на прибыль упрощенной формы гласно п. 1.2 Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций (Приложение № 2 к приказу МНС России от 07.02.2006 № 24н). А именно:

- Лист 01 «Титульный лист»;

- Лист 02 «Расчет налога на прибыль»;

- Лист 07 «Отчет о целевом использовании имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования»:

- Приложения №№ 1, 2, 3, 4, 5 к Листу 02 и Листы 03—06 предоставляются только в том случае, если налогоплательщик имеет доходы, расходы, иные средства, подлежащие отражению в конкретных листах и приложениях, осуществляет операции с ценными бумагами, является налоговым агентом, или в его состав входят обособленные подразделения.

Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода.

Налог на добавленную стоимость.

В соответствии с главой 21 НК РФ бюджетные организации являются плательщиками НДС, независимо от того, осуществляют ли они предпринимательскую деятельность.

При этом целевые средства, полученные бюджетной организацией, не являются объектом налогообложения, так как согласно пп. 3 п. 3ст. 39 НК РФ не признается реализацией товаров, работ или услуг, nepeдача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества бюджетным организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью.

Согласно ст. 146 НК РФ объектом налогообложения признаются следующие операции:

— реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав;

— передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

— выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

— ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Налоговые ставки по НДС определяются ст. 164 НК РФ. Налогообложение производится по ставкам 0, 10 и 18%. Самой распространенной является ставка 18%. Она применяется в случаях:

1) когда операции по реализации товаров (работ, услуг) не облагаются по ставкам 0 и 10%;

2) когда указанные операции по реализации и ввоз товаров не освобождены от налогообложения в соответствии со статьями 149 и 150 НК РФ, а также когда налогоплательщик не освобожден от исполнения обязанностей налогоплательщика в соответствии со ст. 145 НК РФ.

Общий срок уплаты налога в бюджет установлен не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (см. п. 1 ст. 174 НК РФ).

Налоговая декларация подается в тот же срок, который установлен для уплаты налога, то есть не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 174 НК РФ). [26. С.198]

Пункт 6 ст. 174 НК РФ уточняет, что налогоплательщики с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС, не превышающими 2 млн руб., вправе уплачивать НДС исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнении, в том числе для собственных нужд, работ, оказании, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший квартал не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Налогоплательщики, уплачивающие налог ежеквартально, представляют налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом по форме, утвержденной приказом ФНС России от 28.12.2005 № 1бЗн.

Налог на имущество.

Порядок налогообложения по налогу на имущество определен гл. 30 «Налог на имущество организаций» НК РФ и законами субъектов Российской Федерации.

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

Не признаются объектами налогообложения:

* земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);
* имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в РФ (п. 4 ст. 374 НК РФ).

Налоговая база по налогу на имущество определяется как среднегодовая стоимость этого имущества, учитываемого по остаточной стоимости (п. 1 ст. 375 НК РФ).

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

В соответствии с п. 48 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.98 № 34н (далее - Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности), объекты основных средств бюджетных организаций не подлежат амортизации.

Вместе с тем решением Верховного Суда РФ от 23.08.2000 № ГКПИ 00-645 дополнения, внесенные в п. 48 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности приказом Минфина России от 24.03.2000 № 31н, признаны недействительными (недействующими), не влекущими правовых последствий с момента его издания.

Кроме того, согласно п. 17 ПБУ 6/01, по объектам основных средств бюджетных организаций в конце отчетного года производится начисление износа по установленным нормам амортизационных отчислений. Движение сумм износа по указанным объектам учитывается на отдельном забалансовом счете. А налог на имущество исчисляется и уплачивается ежеквартально с учетом остаточной стоимости имущества на конец каждого месяца, поэтому износ все-таки должен рассчитываться ежемесячно. Для обоснованности сумм остаточной стоимости следует составить ведомость по учету стоимости основных средств и их износу, начисленному по соответствующим нормам.

Налоговая база определяется отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению по месту нахождения организации, в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, а также в отношении имущества, облагаемого по разным ставкам (п. 1 ст. 376 НК РФ). [30. С.141]

Среднегодовая стоимость имущества за налоговый (отчетный) период определяется как частное от суммы величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и 1-е число следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца, на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу (п. 4 ст. 376 НК РФ).

Налог на имущество введен Законом Сахалинской области от 24.11.2003 № 442 «О налоге на имущество организаций» (в редакции от 26.04.2004 № 496).

Налоговые ставки:

* 2% для организаций пищевой промышленности (за исключением предприятий, занятых в сфере производства подакцизной продукции и переработки рыбы);
* 2,2% для остальных организаций.

Уплата авансовых платежей и налога.

В течение налогового периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу ежеквартально не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода.

По истечении налогового периода налогоплательщики уплачивают налог не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогом не облагается имущество:

* бюджетных учреждений, финансируемых из областного и местных бюджетов на основе сметы доходов и расходов;
* органов государственной власти Сахалинской области;
* органов представительной и исполнительной власти муниципальных образований и иных органов местного самоуправления Сахалинской области;
* товариществ собственников жилья;
* религиозных организаций, используемое для осуществления благотворительной и иной деятельности, не приносящей доход;
* жилищно-строительных, дачно-строительных и гаражных кооперативов, садоводческих товариществ;
* используемое (предназначенное) исключительно для оздоровления детей в возрасте до 18 лет;
* предназначенное для выращивания, лова и переработки рыбы и морепродуктов, при условии, что выручка организации от указанного вида деятельности составляет не менее 70% общей суммы выручки от реализации продукции;
* предназначенное для производства, переработки и хранения сельскохозпродукции, при условии, что выручка организации от указанного вида деятельности составляет не менее 70% общей суммы выручки от реализации продукции

Единый социальный налог.

На бюджетных учреждениях лежит обязанность уплачивать единый социальный налог. Порядок и условия его уплаты установлены гл. 24 НК РФ.

Согласно пп. 1 п. 1 ст. 235 НК РФ налогоплательщиками ЕСН признаются лица, производящие выплаты физическим лицам, в том числе бюджетные организации.

Пунктом 1 ст. 236 гл. 24 НК РФ определено, что в объект налогообложения по ЕСН включаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

В соответствии с п. 1 ст. 237 НК РФ при определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, указанных в ст. 238 НК РФ) вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица - работника или членов его семьи, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в их интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования (за исключением сумм страховых взносов, указанных в пп. 7 п. 1 ст. 238 НК РФ).

Согласно п. 3 ст. 236 НК РФ указанные в п. 1 этой статьи выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения по ЕСН, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде (см. письмо МНС России от 22.07.2003 № 05-1-11.1143 «О едином социальном налоге»).

Налогоплательщики, производящие выплаты физическим лицам, — бюджетные организации применяют с 1.01.2005 г. базовую ставку 26,0% при налоговой базе на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала года до 280 тыс. руб. С 1.01.2002 по 31.12.2004 г. применялась базовая ставка 35,6% при налоговой базе на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала года до 100 тыс. руб. До 2001 г. отчисления предприятий во все бюджетные фонды составляли до 38,5% фонда оплаты труда; таким образом, четко прослеживается тенденция снижения налоговых ставок.

При исчислении ЕСН используются регрессивные ставки: чем выше сумма налогооблагаемого дохода, тем ниже применяемая ставка налога.

Налоговая база на каждое физическое лицо разделена на интервалы (до 280 тыс. руб.; от 280 001 руб. до 600 тыс. руб.; свыше 600 тыс. руб.), и для каждого интервала установлена отдельная ставка. Такие же интервалы установлены и для применения регрессивного размера тарифа страховых взносов.

С 1.01.2005 г. сокращено количество интервалов налоговой базы, а также изменены размеры ставок, применяемые к соответствующим интервалам, и их распределение между федеральным бюджетом и фондами социального и медицинского страхования.

Транспортный налог.

Транспортный налог является региональным налогом, обязательным к уплате на территории того субъекта РФ, на территории которого он введен законом данного субъекта РФ.

Вводя налог, законодательные (представительные) органы Российской Федерации определяют его ставку в пределах, установленных НК РФ, а также устанавливают порядок и сроки его уплаты, форму отчетности по данному налогу (ст. 356 НК РФ). [33. С.107]

Согласно п. 2 ст. 361 НК РФ налоговые ставки, указанные в п. ст. 361 НК РФ, могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов Российской Федерации, но не более чем в пять раз.

Так например, в Сахалинской области транспортный налог введен Законом Сахалинской области от 29.11.2002 № 377 «О транспортном налоге» (в редакции от 24.02.2004 № 481).

Уплата авансовых платежей и налога.

Организации исчисляют и уплачивают авансовые платежи по итогам отчетного периода в сроки не позднее 20 апреля, 20 июля и 20 октября текущего года.

Сумма авансового платежа за отчетный период устанавливается в размере 1/4 суммы, исчисленной как произведение налоговой базы по состоянию на 1-е число первого месяца отчетного периода и налоговых ставок.

Разница между суммами авансовых платежей и суммой налога, исчисленного за налоговый период с учетом приобретенных в течение года и (или) снятых с регистрации транспортных средств, подлежит уплате не позднее 15 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом, либо зачету в счет предстоящих платежей по налогу, либо возврату налогоплательщику в порядке, установленном налоговым законодательством.

Физические лица уплачивают налог в срок до 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом, на основании налогового уведомления.

При установлении налога законами субъектов РФ могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком (ст. 356 НК РФ).

От уплаты транспортного налога в Сахалинской области освобождаются:

* Герои Советского Союза, Герои РФ, лица, награжденные орденом Славы трех степеней, — по одному транспортному средству (легковой автомобиль), а также их общественные объединения (организации) — по автотранспортным средствам, используемым для выполнения своей уставной деятельности;
* физические лица, подвергшиеся воздействию радиации вследствие чернобыльской катастрофы, владеющие и самостоятельно управляющие транспортным средством, — на одно транспортное средство (легковой автомобиль). Основание — Закон РФ «О социальной защите граждан, подвергшихся радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС»;
* инвалиды всех категорий, владеющие и самостоятельно управляющие транспортным средством, или в случае управления данным транспортным средством супругой инвалида (супругом), — на одно транспортное средство (легковой автомобиль или мотоколяску);
* общественные организации инвалидов, использующие транспортные средства для осуществления своей уставной деятельности;
* организации (предприятия) пассажирского автомобильного транспорта, осуществляющие перевозки всех льготных категорий пассажиров в соответствии с законодательством (кроме такси), — по автобусам, осуществляющим перевозки пассажиров;
* профессиональные аварийно-спасательные службы и формирования;
* родители, имеющие детей-инвалидов, пользующихся правом на обеспечение автотранспортом на основании заключения медико-социальной экспертизы, — на одно транспортное средство (легковой автомобиль или мотоколяску);
* граждане, получающие пенсии по старости и имеющие трудовой стаж не менее 35 лет для мужчин и 30 лет для женщин, владеющие транспортным средством, — на одно транспортное средство (легковой автомобиль, мотоцикл или мотороллер);
* ветераны Великой Отечественной войны, ветераны боевых действий и ветераны труда — на одно транспортное средство (легковой автомобиль, мотоцикл или мотороллер);
* учреждения интернатского типа, детские дома, дома ребенка, приюты, стационарные учреждения социальной защиты населения, учреждения социального обслуживания семьи и детей органов социальной защиты населения, стационарные детские оздоровительные лагеря независимо от форм собственности;
* многодетные семьи, состоящие на учете в органах социальной защиты как «малообеспеченные», — на одно транспортное средство (легковой автомобиль)

Налогоплательщики, а также конкретные элементы налогообложения такие, как объект налогообложения, налоговая база, налог вый период и порядок исчисления налога, установлены непосредственно главой 28 НК РФ.

Плательщиками налога являются лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения в соответствии со ст. 358 НК РФ (п. 11 Методических рекомендация по применению главы 28 «Транспортный налог» НК РФ, утвержденных приказом МНС России от 09.04.2003 № БГ-3-21/177. [34. С.188]

Налоговая база в отношении транспортных средств, имеющих двигатели, определяется как мощность указанного двигателя, выраженная во внесистемных единицах мощности — лошадиных силах (ст. 359 НК РФ). Мощность двигателя определяется из технической документации на транспортное средство и указывается в регистрационных документах (п. 18 Методических рекомендаций по применению главы 28 НК РФ). Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ. При этом субъекты РФ вправе проводить собственную дифференциацию налоговых ставок в зависимости от мощности двигателя, валовой вместимости, категории транспортных средств, а также года выпуска транспортных средств (срока полезного использования — срока эксплуатации).

Сумма налога, подлежащая уплате за налоговый период, исчисляется по итогам каждого налогового периода на основании документально подтвержденных данных о транспортных средствах, подлежащих налогообложению.

Сумма налога определяется как разница между исчисленной суммой налога и суммами авансовых платежей по налогу, подлежащих уплате в течение налогового периода (п. 2 ст. 362 НК РФ).

Земельный налог.

Согласно Земельному кодексу РФ использование земли в Российской Федерации является платным. Формами платы за использование земли являются земельный налог и арендная плата.

Порядок исчисления и уплаты земельного налога регламентируется главой 31 «Земельный налог» НК РФ. До 1 января 2005 г. порядок платы за землю регулировался Законом РФ от 11.10.91 № 1738-1 «О плате за землю» и издаваемыми в соответствии с ним правовыми актами.

Бюджетные организации, в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды, не признаются плательщиками земельного налога (ст. 388 НК РФ).

Объектами налогообложения земельным налогом являются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (города федерального значения), на территории которого введен налог (ст. 389 НК РФ).

Ставки устанавливаются муниципальными образованиями (городами федерального значения) и не могут превышать 1,5% по общему правилу и 0,3% в отношении отдельных земельных участков. НК РФ допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка (ст. 394 НК РФ).

Бюджетные организации исчисляют сумму налога (сумму авансовых платежей) самостоятельно на основании кадастровой стоимости земельных участков, получаемой по результатам проведения государственной кадастровой оценки земель, о чем уведомляются в порядке, определяемом муниципальными образованиями (городами федерального значения) не позднее 1 марта календарного года (п. 14 ст. 396 НК РФ).

 В Сахалинской области до 01.01.2006 г. земли облагались земельным налогом по ставкам, установленным Законом № 1738-1 (с последующими изменениями и дополнениями). Что касается ставок земельного налога, то они были установлены Федеральным законом от 9.08.94 г. № 22-ФЗ “О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации “О плате за землю”. После этого в текст Закона № 1738-1 не вносились какие-либо изменения и дополнения, касающиеся индексации ставок земельного налога. Индексировались ставки земельного налога почти ежегодно начиная с 1995 г. соответствующими постановлениями Правительства Российской Федерации и федеральными законами о федеральном бюджете на 1995-1997 гг., 1999 г., в 2000 г. - Федеральным законом от 31.12.99 г. № 227-ФЗ “О федеральном бюджете на 2000 год”, который установил, что ставки земельного налога и арендной платы, действовавшие в 1999 г., применяются в 2000г. для всех категорий земель с коэффициентом 1,2 (ст.18).

Для земель сельскохозяйственного назначения, а именно земель крестьянских (фермерских) хозяйств, межхозяйственных предприятий и организаций, кооперативов и других сельскохозяйственных предприятий, а также сельскохозяйственных предприятий индустриального типа (птицефабрики, тепличные комбинаты, зверосовхозы, животноводческие комплексы) в 2000 г. ст. 18 Федерального закона “О федеральном бюджете на 2000 год” установлен коэффициент 1.2 к ставкам налога за земли указанных юридических лиц (в отличие от 1999 г., когда по ним не индексировались ставки налога).

Порядок применения коэффициента 1,2 к ставкам земельного налога для земель сельскохозяйственного назначения рассмотрим на условном примере сельскохозяйственной организации ЗАО “Ниваагропродукт”, находящейся в Сахалинской области.

Согласно приложению № 1 к Закону № 1738-1 средний размер земельного налога в Сахалинской области составлял в 1994 г. 1360 руб. за 1 га пашни. С учетом проведенной в 1995-1997 гг. индексации ставок средний размер земельного налога по Сахалинской области в 2005 г. составлял:

1360 руб./га х 1,5 х 1,5 х 2 = 6120 руб./га, где:

1,5 - повышающий коэффициент к средним размерам земельного налога, применяемый согласно постановлению Правительства Российской Федерации от 7.06.95 г. № 562;

1,5 - повышающий коэффициент к средним размерам земельного налога, применяемый согласно постановлению Правительства Российской Федерации от 3.04.96 г. № 378;

2 - повышающий коэффициент к средним размерам земельного налога, применяемый согласно Федеральному закону от 26.02.97 г. № 29-ФЗ.

С 01.01.2006 г. на Сахалине заработал новый земельный налог. Как известно, с 1 января 2006 года утратил силу закон «О плате за землю», что положило конец существованию старой системы налогообложения земельных участков.

В силу окончательно вступила 31 глава НК РФ. Для реализации в области этого закона администрацией приняты соответствующие меры. Финансовая проблема решена полностью за счет средств областного и федерального бюджета. Область взяла на себя обязательства финансировать в полном объеме работы по государственной кадастровой оценке пяти категорий земель, чтобы завершить эту работу уже в 2005 году. Бюджетом области на эти цели выделено 6,8 млн. рублей.

В Сахалинской области проведена государственная кадастровая оценка земель всех категорий. По трём категориям земель приняты постановления администрации области: земли сельскохозяйственных угодий, земли поселений и земли сельскохозяйственного назначения.

В настоящее время муниципальные образования приняли решения по вопросам земельного налога. Например, в г. Южно-Сахалинске Администрация области рекомендовала главам муниципальных образований:

* завершить в 2005-2006 годах инвентаризацию земельных участков; обеспечить администрирование земельного налога в части принятия и опубликования представительными органами местного самоуправления муниципальных образований нормативных правовых актов о введении с 1 января 2006 года земельного налога в установленные сроки;
* предусмотреть ассигнования на инвентаризацию земель, проведение территориального землеустройства, мониторингу земель.
* Управление Роснедвижимости по Сахалинской области и управление Федеральной регистрационной службы по Сахалинской области должны продолжить работу по подготовке и предоставлению в налоговые органы сведений о кадастровой стоимости и правообладателях земельных участков.

Водный налог

Порядок исчисления и уплаты водного налога регламентируется с 1 января 2005 г. главой 25.2 НК РФ «Водный налог».

Согласно ст. 121 Водного кодекса РФ, утвержденного Федеральным законом от 16.11.95 № 167-ФЗ, основным принципом экономического регулирования использования, восстановления и охраны водных объектов является платность водопользования. Порядок установления, зачисления, взимания платы, связанной с пользование» водными объектами, и предельные размеры такой платы определяются НК РФ в главе 25.2 «Водный налог».

Бюджетные организации, осуществляющие особое водопользование, являются налогоплательщиками водного налога(ст. 333.8 НК РФ).

Налог на доходы физических лиц

Бюджетные организации являются налоговыми агентами по уплате НДФЛ. Обязанность удерживать налог с работников бюджетных организаций возложена на источник выплаты дохода.

Начисление сумм налога производится бюджетными организациями нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка 13 %.

Бюджетные организации обязаны удерживать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

**1.3 Налоговые льготы и преференции, предоставляемые бюджетным организациям**

Налоговый кодекс не исключает бюджетные организации из числа налогоплательщиков, однако в ряде случаев налогообложение таких организаций осуществляется в льготном режиме. [40. С.104]

Бюджетные организации, имеющие доходы от платных услуг и иные доходы, связанные с предпринимательской деятельностью, уплачивают налог на прибыльв общеустановленном порядке без каких-либо льгот.

В то же время ряд получаемых бюджетными организациями доходов не признается объектом налогообложения. Так, не подлежит налогообложению имущество, полученное налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учетдоходов и расходов, полученных или произведенных в рамках целевого финансирования. [41. С.25]

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) — источником целевого финансирования, в частности средства бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемых бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения; гранты, предоставленные на безвозмездной и безвозвратной основе физическими лицами, некоммерческими организациями, в том числе иностранными и международными организациями и объединениями, на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны окружающей среды, а также на проведение конкретных научных исследований, и некоторые другие. [42. С.104]

Налоговый учет доходов и расходов, связанных с производством и реализацией, и внереализационных доходов и расходов производится бюджетными учреждениями, организациями в соответствии с нормами, установленными гл. 25 НК РФ.

Если в сметах доходов и расходов бюджетного учреждения не предусмотрено финансирование расходов по оплате коммунальных услуг, услуг связи и на ремонт основных средств, приобретенных за счет бюджетных средств, эти расходы учитываются при определении налоговой базы по предпринимательской деятельности при условии, что эксплуатация таких основных средств связана с ведением предпринимательской деятельности.

Налог на добавленную стоимость уплачивается бюджетными организациями в общеустановленном порядке. И хотя в Налоговом кодексе не предусмотрено специальных льгот по этому налогу для бюджетных организаций, последние могут воспользоваться налоговыми льготами, предоставляемыми, например, при оказании медицинских услуг, услуг в сфере образования, культуры и искусства, а также по некоторым другим видам деятельности. [44. С.25]

В соответствии с пп.1 п.1 ст. 333.35 НК РФ от уплаты госпошлины освобождаются федеральные органы государственной власти, государственные внебюджетные фонды Российской Федерации, бюджетные учреждения и организации, полностью финансируемые из федерального бюджета.

В ст. 89 ГПК РФ в новой редакции содержится ссылка на то, что льготы по уплате госпошлины предоставляются в соответствии с налоговым законодательством РФ.

До 2004 г. бюджетные организации пользовались абсолютной льготой по налогу на имущество, в том числе по имуществу, приобретенному за счет и для осуществления коммерческой деятельности. С введением гл. 30 НК бюджетные организации утратили эту льготу.

Однако учитывая региональный характер налога на имущество организаций, в законах субъектов РФ могут быть предусмотрены дополнительные (сверх установленных федеральным законодательством) льготы, в том числе и для бюджетных организаций. [45. С.41]

На основании вышеизложенного можно сделать следующие выводы:

К бюджетным организациям относятся учреждения образования, культуры, здравоохранения, организации государственного управления, военно-промышленного комплекса и армии.

Обязательным условием отнесения организации к разряду бюджетной является бюджетное финансирование по смете и ведение бухгалтерского учета по бюджетному плану счетов и в порядке, предусмотренном инструкцией №107н.

Понятие бюджетной организации используется для обозначения всех структурных подразделений и юридических лиц, контролируемых органами власти и финансируемых за счет бюджетных средств.

Финансы бюджетных организаций – совокупность экономико-денежных отношений, связанных с созданием, распределением и использованием фонда денежных средств в процессе производства и реализации продукции (работ, услуг). В основе финансовых отношений бюджетной организации лежат отношения по поводу движения денежных средств между различными участниками общественного производства.

Бюджетные организации являются плательщиками всех видов налогов в зависимости от видов деятельности. Это налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, налог на имущество, земельный налог, водный налог, единый социальный налог, транспортный налог.

Бюджетные организации представляют декларации по налогам упрощенной формы.

Налоговый кодекс не исключает бюджетные организации из числа налогоплательщиков, однако в ряде случаев налогообложение таких организаций осуществляется в льготном режиме.

Бюджетные организации, имеющие доходы от платных услуг и иные доходы, связанные с предпринимательской деятельностью, уплачивают налог на прибыльв общеустановленном порядке без каких-либо льгот.

В то же время ряд получаемых бюджетными организациями доходов не признается объектом налогообложения. Так, не подлежит налогообложению имущество, полученное налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учетдоходов и расходов, полученных или произведенных в рамках целевого финансирования.

В соответствии с пп.1 п.1 ст. 333.35 НК РФ от уплаты госпошлины освобождаются федеральные органы государственной власти, государственные внебюджетные фонды Российской Федерации, бюджетные учреждения и организации, полностью финансируемые из федерального бюджета.

**2. Анализ практики налогообложения бюджетных организаций (на примере МОУ СДЮСШОР по греко-римской борьбе г. Южно-Сахалинска)**

**2.1 Организационно-правовая характеристика предприятия**

Полное официальное наименование: Муниципальное образовательное учреждение дополнительного образования детей специализированная детско-юношеская спортивная школа олимпийского резерва по греко-римской борьбе г. Южно-Сахалинска (далее по тексту СДЮСШОР, спортивная школа, учреждение).

Учредителем спортивной школы является администрация г. Южно-Сахалинска в лице Управления по физической культуре и спорту администрации г. Южно-Сахалинска (далее по тексту Учредитель). Департамент архитектуры, градостроительства и управления недвижимостью г. Южно-Сахалинска наделяет учреждение имуществом, находящимся в его собственности по договору оперативного управления.

Учреждение является юридическим лицом с момента государственной регистрации, имеет обособленное имущество на праве оперативного управления, самостоятельный баланс, лицевой, расчетный и иные счета в банковских и кредитных учреждениях РФ, круглую гербовую печать со своим официальным наименованием, штампы, бланки и иные реквизиты, приобретает от своего имени имущественные и не имущественные права, выступать в качестве истца и ответчика в судах.

Спортивная школа осуществляет образовательную деятельность и приобретает льготы, предоставляемые законодательством РФ, с момента выдачи ей лицензии (разрешения) на образовательную деятельность; аккредитуется в заявительном порядке на основании заключения по ее аттестации.

Место нахождения спортивной школы: 693010, г. Южно-Сахалинск, ул. Горького, 7.

Образовательный процесс в спортивной школе ориентирован на:

- развитие мотивации личности к всестороннему удовлетворению физкультурно-оздоровительных и спортивных потребностей;

- реализацию дополнительных образовательных программ и услуг по физическому воспитанию занимающихся.

Основные характеристики организации процесса спортивной подготовки:

В спортивной школе культивируется борьба греко-римская, борьба вольная, тхэквондо. Отделения ведут свою деятельность на основании настоящего Устава и учебных программ соответствующего вида спорта.

 Спортивная школа организует работу с постоянным составом занимающихся в течение календарного года. В каникулярное время функционирует спортивно-оздоровительный лагерь (городского типа, загородный, по месту жительства).

Деятельность спортивной школы финансируется из местного бюджета на основе утвержденной сметы расходов (бюджета учреждения);

Финансирование должно осуществляться на основе государственных и местных нормативов, определенных в расчете на одного занимающегося по типу спортивной школы. Местный норматив учитывает специфику спортивной школы и должен быть достаточным для покрытия средних текущих расходов, связанных с учебно-тренировочным процессом, соревнованиями и эксплуатации зданий, сооружений, оборудования, штата учреждения.

Норматив оплаты труда тренеров-преподавателей за одного занимающегося на этапах подготовки (в процентах от ставки заработной платы), размер норматива оплаты труда тренера-преподавателя за подготовку высококвалифицированного учащегося спортсмена и надбавок руководителям, специалистам и служащим за обеспечение высококачественного учебно-тренировочного процесса, тренерам преподавателям за участие в подготовке высококвалифицированного спортсмена, вошедшего в состав сборной России и занявшего призовое место на соревнованиях (в % от тарифной ставки, оклада за одного занимающегося), устанавливается в соответствии с действующими нормативно-правовыми актами РФ, Сахалинской области, города Южно-Сахалинска.

Тарифно-квалификационные характеристики по должностям работников спортивной школы, объемные показатели по отнесению спортивной школы к группе по оплате труда руководителей установлены совместным приказом Министерства Образования РФ, Государственного Комитета РФ по высшему образованию от 31 августа 1995 г. № 463/1268, введенных в действие письмом Министерства Труда РФ от 28.11.95 г. № 2145 КВ.

Спортивная школа самостоятельно распоряжается имеющимися средствами, осуществляет финансово-хозяйственную деятельность, имеет самостоятельный баланс и расчетные счета, в том числе инвалютный в банковских и иных кредитных учреждениях.

Финансовые и материальные средства закрепляются за спортивной школой учредителем согласно акта приема-передачи.

Неиспользованные в текущем году финансовые средства не могут быть изъяты у спортивной школы или зачтены учредителем в объем финансирования следующего года. Спортивная школа осуществляет бухгалтерский учет, ведет статистическую и финансовую отчетность по установленной форме, предоставляет учредителю ежегодный отчет о поступлении и расходовании средств.

Источники и порядок формирования средств СДЮСШОР:

Источниками формирования имущества и финансовых ресурсов спортивной школы являются:

- собственные средства учреждения;

- бюджетные и внебюджетные средства;

- имущество, переданное спортивной школе собственником или уполномоченным им органом;

- средства родителей, добровольные пожертвования других физических и юридических лиц;

- доход, полученный от других видов разрешенной самостоятельной деятельности;

- другие источники, в рамках действующего законодательства РФ;

Спортивная школа может участвовать в уставных фондах товариществ (акционерных обществ) и других предприятий только своей собственностью, а также с согласия

учредителя использовать закрепленные за ней финансовые средства и иные объекты собственности в осуществлении ею деятельности, связанной с получением доходов.

Спортивная школа вправе вести предпринимательскую деятельность:

- по предоставлению спортсооружений для проведения спортивных мероприятий и учебно-тренировочных занятий;

- по сдаче в аренду основных фондов и имущества спортивной школы с согласия учредителя;

- по торговле покупными товарами, оборудованием;

- по оказанию посреднических услуг, по долевому участию в деятельности других учреждений, организаций, предприятий;

- по приобретению акцию, облигаций, иных ценных бумаг и получения доходов по ним;

- по ведению, приносящих доходов иных вне реализационных операций, непосредственно не связанных с собственным производством.

Учредитель вправе приостановить предпринимательскую деятельность, если она идет в ущерб уставной деятельности спортивной школы.

Основные показатели деятельности предприятия представим в следующей таблице 2.1:

Таблица 2.1 - Основные технико-экономические показатели школы по греко-римской борьбе за 2005-2006 г.г.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  ТЭП | Ед.изм. | Значение показателя | Изменения |
| 2004 г. | 2005 г. | 2006 г. | Абсолютное |  Относительное, % |
| 2005/2004 | 2006/2005 | 2005/2004 | 2006/2005 |
| 1.Выручка от произведенных работ, услуг и т.д. | Т.руб. | 316 | 439 | 815 | 123 | 376 | 138,92 | 185,65 |
| 2.Себестоимость произведенных работ, услуг и т.д. | Т.руб. | 291 | 437 | 469 | 146 | 32 | 150,17 | 107,32 |
| 3. Прибыль до налогообложения | Т.руб. | 25 | 2 | 346 | -23 | 344 | 8,00 | 17300 |
| 4. Текущий налог на прибыль | Т.руб. | 6 | 1 | 83 | -5 | 82 | 16,67 | 8300 |
| 2.Среднесписочная численность работников | Чел. | 44 | 48 | 54 | 4 | 6 | 109,09 | 112,50 |
| 3.Производительность труда | Т.руб/чел. | 7,18 | 9,15 | 15,09 | 1,96 | 5,94 | 127,35 | 165,02 |
| 4.Основные фонды | Т.руб. | 29893 | 42712 | 43619 | 12819 | 907 | 142,88 | 102,12 |
| 5.Фондоотдача | Т.руб. | 0,011 | 0,010 | 0,019 | -0,0003 | 0,008 | 97,23 | 181,79 |
| 7.Затраты на 1 руб. выручки | Коп/руб | 0,92 | 1,00 | 0,58 | 0,08 | -0,42 | 108,10 | 57,81 |
| 8.Рентабельность осуществляемых работ | % | 108,59 | 100,46 | 173,77 | -8,13 | 73,32 | 92,51 | 172,98 |

При анализе технико-экономических данных, ежегодно наблюдается рост выручки предприятия, что обусловлено увеличением объемов услуг, которые осуществляет организация. В 2004 г. выручка относительно 2003 г. возросла на 38,92 %, в 2005 г. относительно 2004 г. – на 85,65 %.

Как следствие расширения деятельности организации является увеличение численности штатных тренеров. В 2004 г. численность тренеров спортивной школы составляла 44 чел., в 2004 г. – 48 чел., в 2005 г. – 54 чел.

При этом наблюдается повышение производительности труда – данный факт обусловлен увеличением объемов деятельности спортивной школы, а так же заинтересованностью работников в своей деятельности, в связи с чем в 2004 г. наблюдается рост производительности труда на 27,35%, в 2005 г. относительно 2004 г. - на 65,02 %.

За 2004 год введено основных фондов на сумму 12894 тыс.руб., в 2005 г. – на 907 тыс.руб. - приобретение зданий, машин и оборудования за счет бюджетных и внебюджетных средств. Таким образом, рост основных фондов в 2005 г. по сравнению с 2004 г. составил 2,12 %, а в сравнении 2004 г. и 2003 г. наблюдается увеличение доли основных фондов на 42,88%. Данный факт свидетельствует о ежегодном внедрении новых производственных фондов, спортивного оборудования, которое позволяет более качественно и эффективно осуществлять физкультурную и оздоровительную деятельность в спортивной школе. Стоимость основных фондов, находящихся на балансе спортивной школы составляет значительную сумму, при этом выручка спортивной школы во много раз ниже стоимости основных фондов спортивной школы, поэтому наблюдается низкая фондоотдача – в 2003 г. – 0,011 тыс. руб., в 2004 г. – 0,01 тыс.руб., в 2005 г. – 0,019 тыс.руб.

Себестоимость образовательного процесса в 2004 году увеличилась на 146 тысяч рублей, или на 50,17 %. Это связано с увеличением оплаты труда тренеров спортивной школы, увеличением расходов по содержанию и обслуживанию производственных мощностей (электроэнергия, коммунальные услуги, топливо, ГСМ), учитывая значительный объем основных фондов на балансе организации.

В 2004 г. относительно 2003 г. наблюдается увеличение затрат на 1 рубль выручки на 8 коп., и их снижение в 2005 г. относительно 2004 г. – на 42 коп.

Прибыль до налогообложения организации снизилась в 2004 г. с 25 тыс.руб. до 2 тыс.руб., в 2005 г. возросла до 346 тыс.руб. Рост прибыли обусловлен расширением деятельности организации в плане учебно-тренировочного процесса.

**2.2 Порядок исчисления и уплаты налогов**

Исчислением налогов и их уплатой в спортивной школе занимаются сотрудники бухгалтерии, численность которой составляет 5 человек. Бухгалтерская служба возглавляется главным бухгалтером.

При ведении налогового учета организация применяет нормы ст. 25 НК РФ, определяющие порядок начисления доходов и расходов (ст. 321 НК РФ).

Спортивная школа по Греко-римской борьбе является плательщиком налога на прибыль и налога на добавленную стоимость. От других налогов данное предприятие освобождено.

Должностные обязанности в бухгалтерии СДЮСШОР распределены следующим образом:

главный бухгалтер – отвечает за формирование учетной политики организации, ведет учет по налогам, занимается составлением бухгалтерской отчетности;

заместитель главного бухгалтера отвечает за правильность расчетов с организациями, подотчетными лицами, в том числе расчетов по оплате труда;

бухгалтер материального стола – осуществляет учет и ведение первичных документов по товарам и товарным операциям;

бухгалтер-кассир ведет учет операций по наличным и безналичным расчетам, принимает и сдает выручку предприятия, выдает деньги подотчетным лицам;

организация является плательщиком налога на прибыль, НДС и ЕСН.

Рассмотрим учетную политику СДЮСШОР для целей налогообложения налогом на прибыль:

# Учет доходов и расходов организации

Определять прибыль, полученную организацией, как полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов.

Признавать доходы и расходы учреждения в соответствии с 25 главой Налогового кодекса РФ.

К доходам относить доходы за вычетом сумм налогов, предъявленных в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг):

* от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав
* внереализационные

Определять доходы на основании первичных документов и документов налогового учета.

Определять выручку от реализации исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги), иное имущество либо имущественные права и выраженных в денежной и (или) натуральной формах:

* по методу начисления
* по кассовому методу

Признавать датой получения доходов от реализации:

В день выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав - при методе начисления

- день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав - при кассовом методе

Признавать внереализационные доходы:

* в соответствии с п.п. 4-7 ст. 271 НК РФ - при методе начисления
* в соответствии с п/п 2) п. 1.6- при кассовом методе

Считать полученными безвозмездно имущество (работы, услуги) или имущественные права, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у организации встречного обязательства передать имущество (имущественные права), либо выполнить работу, оказать услугу.

Определять стоимость безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) на основании рыночных цен, подтвержденных документально или путем проведения независимой оценки, но не ниже:

* остаточной стоимости - по амортизируемому имуществу
* затрат на производство (приобретение) - по товарам (работам, услугам)

При получении целевого финансирования вести раздельный учет доходов и расходов в рамках целевого финансирования.

Признавать расходами любые обоснованные (экономически оправданные) и подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, затраты (убытки в соответствии с НК), произведенные (понесенные) организацией для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Подразделять расходы на:

* расходы, связанные с производством и реализацией
* внереализационные расходы

При возможности отнести затраты с равными основаниями одновременно к нескольким группам расходов, определять эти затраты, как:

* расходы, связанные с производством и реализацией
* внереализационные расходы

Подразделять расходы, связанные с производством и (или) реализацией, на:

* материальные расходы
* расходы на оплату труда
* прочие расходы

Определять стоимость материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, исходя из цен их приобретения (без учета сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку, хранение и иные затраты, связанные с приобретением материальных ценностей.

Согласно условиям договоров (контрактов) на приобретение товарно - материальных ценностей, относить тару:

* к возвратной и исключать ее стоимость из общей суммы расходов на приобретение товарно - материальных ценностей по цене ее возможного использования или реализации - при включении стоимости тары в цену этих ценностей
* к невозвратной и включать ее стоимость и стоимость упаковки в сумму расходов на приобретение товарно - материальных ценностей

Включать стоимость имущества, указанного в п. 2.1, первоначальная стоимость которого не превышает пять тысяч рублей, в состав материальных расходов в полной сумме.

Определять размер материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) методом оценки по себестоимости единицы запасов.

Относить к расходам на оплату труда суммы платежей (взносов) организации в размере, не превышающем 12 процентов от суммы расходов на оплату труда:

1) по договорам обязательного страхования

2) по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ, на ведение соответствующих видов деятельности в РФ (по перечню договоров в п. 16 ст. 255 НК РФ)

Относить к расходам на оплату труда суммы платежей (взносов) организации:

1) по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников - в размере, не превышающем 3 процентов от суммы расходов на оплату труда

2) по договорам добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного работника или утраты застрахованным работником трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей - в размере, не превышающем десяти тысяч рублей в год на одного застрахованного работника

Относить к расходам на оплату труда другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных:

1) трудовым договором

2) коллективным договором

Признавать убыток от деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно - коммунальной и социально - культурной сферы, если:

1) стоимость услуг, оказываемых организацией, связанных с использованием указанных объектов, соответствует стоимости аналогичных услуг, оказываемых специализированными организациями, осуществляющими аналогичные услуги, связанные с использованием таких объектов

2) расходы по содержанию объектов жилищно - коммунального хозяйства, объектов социально - культурной сферы, подсобных хозяйств и иных аналогичных хозяйств, производств и служб не превышают обычные расходы на обслуживание аналогичных объектов, осуществляемое специализированными организациями, для которых эти виды деятельности являются основными

3) условия оказания услуг равны или близки к условиям деятельности специализированных организаций, для которых эта деятельность является основной

При несоблюдении условий, указанных в вышеизложенном пункте перенести полученный от этих видов деятельности убыток на срок, не превышающий десять лет, и направить на его погашение прибыль, полученную по указанным видам деятельности.

Вести раздельный учет доходов и расходов, относящихся к вышеуказанным видам деятельности.

При осуществлении производства и выпуска продукции средств массовой информации и книжной продукции считать расходом:

1) потери в виде стоимости бракованной, утратившей товарный вид, а также не реализованной в пределах сроков морально устаревшей продукции средств массовой информации и книжной продукции, списываемой организацией, - в пределах не более 10 процентов стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания или соответствующего тиража книжной продукции

2) расходы на списание и утилизацию бракованной, утратившей товарный вид и нереализованной продукции средств массовой информации и книжной продукции.

Признать морально устаревшей продукцию средств массовой информации и книжную продукцию, не реализованную в течение следующих сроков:

1) для периодических печатных изданий - в пределах срока до выхода следующего номера соответствующего периодического печатного издания

2) для книг и иных непериодических печатных изданий - в пределах 24 месяцев после выхода их в свет

3) для календарей (независимо от их вида) - до 1 апреля года, к которому они относятся

Относить к представительским расходам и включать в течение отчетного (налогового) периода в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4 процента от расходов на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период, расходы на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, и участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа организации, независимо от места проведения указанных мероприятий.

Расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний к представительским расходам не относить.

Относить к расходам на подготовку и переподготовку кадров и включать в состав прочих расходов расходы, связанные с подготовкой, переподготовкой и с повышением квалификации кадров, произведенные на основании договоров с образовательными учреждениями, если:

1) соответствующие услуги оказываются российскими образовательными учреждениями, получившими государственную аккредитацию (имеющими соответствующую лицензию), либо иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус

2) подготовку (переподготовку) проходят работники, состоящие в штате

3) программа подготовки (переподготовки) способствует повышению квалификации и более эффективному использованию подготавливаемого или переподготавливаемого специалиста в рамках деятельности организации

Не признавать расходами на подготовку и переподготовку кадров расходы, связанные:

1) с организацией развлечения, отдыха или лечения

2) расходы, связанные с содержанием образовательных учреждений или оказанием им бесплатных услуг

3) с оплатой обучения в высших и средних специальных учебных заведениях работников при получении ими высшего и среднего специального образования.

Относить к расходам на рекламу:

1) расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети

2) расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов

3) расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании

4) расходы на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, и на прочие виды рекламы, осуществленные в течение налогового (отчетного) периода, - в размере, не превышающем 1 процента выручки

Относить к внереализационным расходам обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией, состав которых определен в п.1 ст.265 НК РФ.

Приравнивать к внереализационным расходам:

1) убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде

2) суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности

3) суммы других долгов, нереальных к взысканию

4) потери от брака

5) потери от простоев по внутрипроизводственным причинам

6) не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам

7) расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц и убытки от хищений, виновники которых не установлены - при наличии документального подтверждения уполномоченным органом государственной власти

8) потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций.

Рассмотрим учетную политику организации для целей налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Признавать выручку от реализации продукции (товаров, работ, услуг):

* по мере ее отгрузки
* по мере ее оплаты

Определять момент отгрузки:

* вдень отгрузки и предъявления покупателям расчетных документов
* в иной момент перехода права собственности на продукцию (товары) к покупателю

При признании выручки по мере отгрузки определять дату возникновения обязанности по уплате налога, как наиболее раннюю из следующих дат:

* день отгрузки (передачи) товара (работ, услуг)
* день оплаты товаров (работ, услуг)

Порядок определения налоговых обязательств

Моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из дат: 1) день отгрузки (передачи) товаров, работ, услуг, имущественных прав; 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг).

Налоговая база для исчисления НДС по выполненным работам, оказанным услугам иностранными юридическими лицами, местом реализации которых в соответствии со статьей 148 Налогового Кодекса РФ признается территория РФ, определяется исходя из суммы дохода в иностранной валюте, полученного иностранным юридическим лицом от реализации этих товаров (работ, услуг), пересчитанного в рубли по курсу ЦБ РФ, установленному на дату перечисления денежных средств Обществом (налоговым агентом) в оплату товаров (работ, услуг) иностранному лицу.

Для целей исчисления налога налоговая база рассчитывается исходя из всех операций, связанных с реализацией товаров, работ, услуг, кроме операций, не подлежащих налогообложению в соответствии со ст. 149 Налогового кодекса РФ. Сумма исчисленной налогооблагаемой база корректируется на возникшие при оплате суммовые разницы, как положительные, так и отрицательные.

Порядок применения вычетов.

Вычеты по налогу применяются для исчисления налога в соответствии со статьями 171, 172 Налогового кодекса РФ.

Сумма налоговых вычетов корректируется на сумму налога от суммовых разниц, как положительных так отрицательных, на день оплаты за товары, выполненные работы, услуги.

Предприятие вправе применить вычеты в том отчетном периоде, в котором посчитает целесообразным, но не ранее отчетного периода, в котором соблюдены условия применения налоговых вычетов в соответствии со ст. 172 Налогового кодекса.

Уплата и исчисление налога на добавленную стоимость производится централизованно, по месту нахождения Общества.

Ведение раздельного учета для целей исчисления налога на добавленную стоимость

Для целей исчисления налога на добавленную стоимость ведется раздельный учет по операциям, освобождаемым от налогообложения согласно ст. 149 НК РФ.

Для целей исчисления налога на добавленную стоимость ведется раздельный учет по операциям, подлежащим налогообложению по различным налоговым ставкам.

Для целей исчисления налога на добавленную стоимость ведется раздельный учет хозяйственным способом.

Ведение раздельного учета обеспечивается ведением учета доходов и расходов по указанной деятельности на различных счетах бухгалтерского учёта, аналитических регистрах бухгалтерского учета, ведомостях и др.

Налоговым периодом для исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость признается месяц.

На основании изучения положений учетной политики модно сделать вывод о том, что бухгалтерия предприятия тщательно разрабатывает положения по учету доходов и расходов для целей налогообложения.

**2.3 Порядок декларирования налогов**

Рассмотрим, как в исследуемой организации осуществляется расчет по налогам и сборам. Для этого необходимо сформировать и проанализировать следующие таблицы 2.2 – 2.3.

Таблица 2.2 - Исчисление налога на прибыль в 2004-2006 г.г.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  Показатели  | Ед.изм. |  Значение показателя | Изменения |
| 2004 г. | 2005 г. | 2006 г. | Абсолютное |  Относительное, % |
| 2005/2004 | 2006/2005 | 2005/2004 | 2006/2005 |
| Доходы от реализации | Руб. | 316 | 439 | 815 | 123 | 376 | 138,92 | 185,65 |
|  Расходы | Руб. | 291 | 437 | 469 | 146 | 32 | 150,17 | 107,32 |
| Налоговая база | Руб. | 25 | 2 | 346 | -23 | 344 | 8,00 | 17300 |
| Ставка налога на прибыль, всего, в т.ч.: | % | 24 | 24 | 24 | - | - | - | - |
| В федеральный бюджет | % | 6,5 | 6,5 | 6,5 | - | - | - | - |
|  В бюджет субъекта РФ | % | 17,5 | 17,5 | 17,5 | - | - | - | - |
|  Сумма начисленного налога на прибыль, всего, в т.ч. | Руб. | 6 | 1 | 83 | -5 | 82 | 16,67 | 8300 |
| В федеральный бюджет | Руб.  | 0,39 | 0,03 | 23 | -0,36 | 22,97 | 7,69 | 76666 |
|  В бюджет субъекта РФ | Руб. | 5,61 | 0,97 | 60 | -5,14 | 59,53 | 8,38 | 12765 |

По данным таблицы можно сделать вывод, что доходы организации ежегодно возрастают - в 2005 г. относительно 2004 г. наблюдается увеличение доходов на 38,92 %, в 2006 г. относительно 2005 г. – на 85,65 %. Такое значительное увеличение доходов спортивной школы обусловлено большим притоком школьников в спортивную школу. Но расходы спортивной школы так же ежегодно увеличиваются. Это обусловлено увеличением затрат на заработную плату тренеров, обслуживающего персонала, увеличением стоимости оплаты электроэнергии, коммунальных услуг, увеличением доли расходов на соревнования и другие мероприятия в рамках деятельности спортивной школы.

В связи с чем налоговая база школы имеет большие ежегодные расхождения. В 2004 г. она составила 24 тыс.руб., в 2005 г. – 2 тыс. руб., в 2006 г. – 346 тыс.руб.

Учитывая ставку налога на прибыль в размере 24 % , из которых 6,5 % поступает в федеральный бюджет, 17,5 % - в бюджет Сахалинской области, в 2004 г. налог на прибыль в федеральный бюджет составил 0,39 тыс.руб., в бюджет Сахалинской области - 5,61 тыс.руб., , в 2005 г. налог на прибыль в федеральный бюджет составил 0,03 тыс.руб., в бюджет Сахалинской области - 0,97 тыс.руб., в 2006 г. налог на прибыль в федеральный бюджет составил 23 тыс. руб., в бюджет Сахалинской области - 60 тыс.руб.

Все платежи по налогам, которые осуществляет организация, фиксируются в налоговой отчетности, которая представляет собой документацию, содержащую информацию об исчислении налоговых обязательств, представляемую налогоплательщиком в налоговые органы. Составление отчетности является важной и неотъемлемой частью бухгалтерской работы. Рассмотрим заполнение декларации по налогу на прибыль и НДС, которые подавала спортивная школа в 2006 г.

Налоговая отчетность, которую заполняет спортивная школа представлена налоговой декларацией по налогу на прибыль организаций, по форме КНД 1151006.

Налоговая декларация по уплате налога на прибыль состоит из стр. 1 – титульного листа, стр. 2 – раздела 1. сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика, стр. 3.-4. – расчета налога на прибыль организаций, стр. 5 – доходы от реализации и внереализационные расходы, стр. 6-7 - расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и убытки, приравниваемые к внереализационным расходам.

В титульном листе проставляется вид документа – 1 , т.к. налоговая декларация по налогу на прибыль исследуемой организации подается раз в год -

2006 г. предоставляется декларация по уплате налога на прибыль в МРИ ИФНС России по Сахалинской области, по месту нахождения МОУ ДОД СДЮСШОР по греко-римской борьбе г. Южно-Сахалинска, код 6501.

Основной государственный регистрационный номер организации (ОГРН) - 1026500542530, код города и номер контактного телефон налогоплательщика – 4242 55-69-04.

Декларация составлена на 7 страницах.

Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящей декларации, подтверждает:

Руководитель организации Глазков Василий Михайлович, с датой и подписью, и главный бухгалтер Жукова Гульнара Зуфаровна, заверяя подписью и датой.

Работником налогового органа делается отметка каким образом была получена декларация, в данном случае – лично. Личным штампом специалист налоговой инспекции подтверждает получение декларации и заверяет подписью.

На странице 2. в строке 010 указывается код по ОКАТО - 64401000000, в стр.020 – срок уплаты - 28.10.2007 г. по стр.030 код бюджетной классификации в федеральный бюджет – 18210101011011000110.

По стр. 060 – код бюджетной классификации в бюджет субъекта РФ – 18210101012021000110, по стр. 070 – сумма налога к доплате – 24460 руб.

На странице 3 по стр.010 указываются доходы от реализации - в сумме 814815 руб.,

В стр. 030 – расходы уменьшающие сумму доходов реализации – в размере 469224 руб., итого прибыль указывается по стр. 060 в размере 345591 руб.

Налоговая база организации указывается по стр.100 в размере 345591 руб.

Налоговая база для исчисления налога указывается по стр.120 и для исследуемой организации ее сумма составляет – 345591 руб.

По стр. 140 указывается ставка налога на прибыль всего - 24 %, по стр. 150 - в федеральный бюджет – 6,5 %, в бюджет субъекта РФ – 17,5 %.

По стр. 180 рассчитывается сумма начисленного налога на прибыль всего – 82942 руб., в том числе по стр. 190 – в федеральный бюджет – 22463, в бюджет субъекта РФ по стр. 60479– 60479 руб.

Сумма начисленных авансовых платежей за отчетный период всего отражается по стр. 210 в размере 49397 руб., в том числе в федеральный бюджет по стр. 220 – 13378 руб., в бюджет субъекта РФ по стр. 230 – 36019 руб.

На странице 4 определяется сумма налога к доплате по стр. 270, которая для исследуемой организации определена как 33545 руб.

На странице 5 «Доходы от реализации и внереализационные расходы» по стр.010 определена выручка от реализации в размере 814815 руб., в стр. 011 определена выручка от реализации услуг собственного производства в размере 814815 руб.

В стр.040 итого доходов реализации указывается сумма доходов организации в размере 814815 руб.

Внереализационные доходы в организации отсутствуют.

На странице 6 отражены прямые расходы, относящиеся к реализованным услугам организации в размере 469224 руб. по стр. 010.

На данной стр. еще заполняется только гр. 110 «Итого признанных расходов» в размере 469224 руб.

Страница 7 данных не имеет, т.к. в спортивной школе внереализационных расходов не существует.

Рассмотрим исчисление НДС в исследуемой организации (табл.2.3)

Таблица 2.3 - Исчисление налога на добавленную стоимость в 2004-2006 г.г.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  Показатели  | Ед.изм. |  Значение показателя | Изменения |
| 2004 г. | 2005 г. | 2006 г. | Абсолютное | Относительное, % |
| 2005/2004 | 2006/2005 | 2005/2004 | 2006/2005 |
| Реализация услуг – налоговая база | Руб. | 29 | 1 | 372 | -28 | 371 | 3,44 | 37200 |
| Налоговая база | Руб. | 29 | 1 | 372 | -28 | 371 | 3,44 | 37200 |
| Ставка НДС | % | 18 | 18 | 18 | - | - | - | - |
|  Сумма НДС | Руб. | 5 | 1 | 67 | -4 | 66 | 20 | 6700 |

Налоговая база при исчислении НДС формируется исходя из тех услуг (оплата за посещение спортивной школы), которые оказывает организация. Бюджетные средства, которые выделяются мэрией города для деятельности спортивной школы НДС не облагаются.

В связи с чем налоговая база при исчислении налога на прибыль в 2003 г. составила 29 тыс.руб., в 2004 г. – 1 тыс.руб., в 2005 г. – 372 тыс.руб. ставка НДС для спортивной школ составляет 18 %, соответственно НДС в 2003 г. составил 5 тыс.руб., в 2004 г. - 1 тыс.руб., в 2005 г. – 67 тыс.руб.

Рассмотрим декларирование по НДС в спортивной школе.

Налоговая декларация по НДС предоставляется спортивной школой один раз в год в четвертом квартале. Рассмотрим на примере отчетного 2006 года.

Налоговая декларация по НДС составляется на 8 страницах.

Страница 1 – титульный лист, страница 2 – раздел 1.1. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по данным налогоплательщика, страница 3 – раздел 1.2. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента, страница 4 - раздел 2.1.

Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет (возмещению из бюджета), страница 5 - - продолжение раздела 2.1. расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, страница 6 - продолжение раздела 2.1. расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, страница 7 – раздел 2.2. - расчет суммы налога, подлежащей перечислению налоговым агентом, страница 8 - раздел 4. операции, не подлежащие налогообложению, операции, не признаваемые объектом налогообложения, операции по реализации товаров и услуг, местом реализации которых не признается территория РФ, а так же суммы оплаты, частично включенные в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше 6 месяцев.

В титульном листе проставляется вид документа – 1 , т.к. налоговая декларация по налогу на прибыль исследуемой организации подается раз в год - 2006 г.предоставляется декларация по уплате налога на прибыль в МРИ ИФНС России по Сахалинской области, по месту нахождения МОУ ДОД СДЮСШОР по греко-римской борьбе г. Южно-Сахалинска, код 6501.

Основной государственный регистрационный номер организации (ОГРН) - 1026500542530, код города и номер контактного телефон налогоплательщика – 4242 55-69-04.

Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящей декларации, подтверждает:

Руководитель организации Глазков Василий Михайлович, с датой и подписью, и главный бухгалтер Жукова Гульнара Зуфаровна, заверяя подписью и датой.

Работником налогового органа делается отметка каким образом была получена декларация, в данном случае – лично. Личным штампом специалист налоговой инспекции подтверждает получение декларации и заверяет подписью.

На странице 2 по стр.010 указывается код бюджетной классификации - 182103010000011000110, код по ОКАТО в стр.020 - 64401000000, сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет по стр. 030 – в размере 64191 руб.

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице подтверждает подписью руководитель предприятия и главный бухгалтер и проставляется дата подписи.

Страница 3 заполняется налоговым агентом, после предоставления декларации в налоговую инспекцию, достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице подтверждает подписью руководитель предприятия и главный бухгалтер и проставляется дата подписи.

На странице 4 отражены налогооблагаемые объекты – реализация товаров, работ и услуг, а так же передача имущественных прав по соответствующим ставкам налога – всего: налоговая база по этой строке 372204 руб., и ставка НДС 18 %, что составляет сумму НДС - 66997 руб.

На данной странице заполняется п.7. стр.160 – всего исчислено - налоговая база по этой строке 372204 руб., и сумма НДС - 66997 руб.

На странице 5 заполняется п. 10 стр.190 – сумма налога, предъявленная налогоплательщику при приобретении на территории РФ товаров, работ, услуг, имущественных прав, подлежащая вычету, всего: - 2806 руб. и общая сумма НДС, подлежащая вычету по стр. 280 п. 16 – 2806 руб.

На странице 7 заполняется п. 17 стр. 290 «Итого сумма НДС, начисленная к уплате в бюджет за данный налоговый период – 64191 руб.

Общая сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет за данный налоговый период в стр.330- 64191 руб.

 На странице 7 налоговая база организации отсутствует для заполнения строк, поэтому данные страницы не заполняются.

Страница 8 так же организацией не заполняется, т.к. операции, не подлежащие налогообложению по НДС отсутствуют.

Организация является плательщиком ЕСН ,который служит цели мобилизации средств для реализации права работников спортивной школы на государственное пенсионное и социальное обеспечение и медицинскую помощь.

Налоговым периодом по ЕСН признается календарный год.

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

Объектом налогообложения по ЕСН в исследуемой организации являются все выплаты, осуществляемые работникам по трудовым договорам.

Таблица 2.4- Исчисление единого социального налога в 2004-2006 г.г.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  Показатели  | Ед.изм. |  Значение показателя | Изменения |
| 2004 г. | 2005 г. | 2006 г. | Абсолютное |  Относительное, % |
| 2005/2004 | 2006/2005 | 2005/2004 | 2006/2005 |
| Средняя численность персонала | Чел. | 44 | 48 | 54 | 4 | 6 | 109,09 | 112,50 |
| Средняя заработная плата | Руб. | 8520 | 8960 | 9250 | 440 | 290 | 105,16 | 103,24 |
| Фонд платы труда, в год - налоговая база | Руб. | 4498,56 | 5160,96 | 5994 | 662,4 | 833,04 | 114,72 | 116,14 |
| Налоговая база | Руб. | 4498,56 | 5160,96 | 5994 | 662,4 | 833,04 | 114,72 | 116,14 |
| Ставка ЕСН, в т.ч.: | % | 26 | 26 | 26 | 0 | 0 | 100,00 | 100,00 |
| ПФР – пенсионный фонд РФ | % | 20 | 20 | 20 | 0 | 0 | 100,00 | 100,00 |
| ФОМС – фонд общего медицинского страхования | % | 2,8 | 2,8 | 2,8 | 0 | 0 | 100,00 | 100,00 |
| ФСС – фонд социального страхования | % | 3,2 | 3,2 | 3,2 | 0 | 0 | 100,00 | 100,00 |
| Сумма ЕСН, в. т.ч.: | Руб. | 1169,62 | 1341,8 | 1558,4 | 172,22 | 216,59 | 114,72 | 116,14 |
| ПФР | Руб. | 899,71 | 1032,2 | 1198,8 | 132,48 | 166,61 | 114,72 | 116,14 |
| ФОМС | Руб.  | 125,95 | 144,51 | 167,83 | 18,55 | 23,33 | 114,72 | 116,14 |
| ФСС | Руб.  | 143,95 | 165,15 | 191,81 | 21,20 | 26,66 | 114,72 | 116,14 |

Рассмотрим, как осуществляется декларирование по ЕСН в исследуемой организации.

В титульном листе проставляется вид документа – 1 , т.к. налоговая декларация по единому социальному налогу исследуемой организации подается раз в год - 2006 г. предоставляется декларация по уплате ЕСН в МРИ ИФНС России по Сахалинской области, по месту нахождения МОУ ДОД СДЮСШОР по греко-римской борьбе г. Южно-Сахалинска, код 6501.

Основной государственный регистрационный номер организации (ОГРН) - 1026500542530, код города и номер контактного телефон налогоплательщика – 4242 55-69-04.

Декларация составлена на 14 страницах.

Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящей декларации, подтверждает:

Руководитель организации Глазков Василий Михайлович, с датой и подписью, и главный бухгалтер Жукова Гульнара Зуфаровна, заверяя подписью и датой.

Работником налогового органа делается отметка, каким образом была получена декларация, в данном случае – лично. Личным штампом специалист налоговой инспекции подтверждает получение декларации и заверяет подписью.

1. По форме налоговой декларации по единому социальному налогу для лиц, производящих выплаты физическим лицам:

- в Разделе 2.1 "Распределение налоговой базы (строка 0100) и численности работников по интервалам шкалы регрессии" в графе 1 вместо действующих строк 010 - 040 указывается:

по строке 010 - до 280 000 рублей,

по строке 020 - от 280 001 руб. до 600 000 руб.,

в том числе:

по строке 021 - 280 000 руб.,

по строке 022 - сумма, превышающая 280 000 руб.,

по строке 030 - свыше 600 000 руб.,

в том числе:

по строке 031 - 600 000 руб.,

по строке 032 - сумма, превышающая 600 000 руб.,

по строке 040 - Итого: (стр. 010 + стр. 020 + стр. 030).

Строки 041, 042, 050 не заполняются.

- Раздел 2.3 "Расчет условия на право применения регрессивных ставок единого социального налога по месяцам последнего квартала налогового периода" не заполняется.

2. По форме декларации по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, производящих выплаты физическим лицам:

- в Разделе 2 "Расчет платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование" графы 3, 4, 5 не заполняются;

- Раздел 2.2 "Расчет для заполнения строк 0100, 0300 и 0400" заполняется в соответствии с приложением к данному письму;

- Раздел 2.4 "Расчет соответствия условию применения регрессивных тарифов страховых взносов на обязательное пенсионное страхование по месяцам последнего квартала расчетного периода" не заполняется.

Согласно п. 6 статьи 243 Налогового кодекса (НК) уплата налога (авансовых платежей по налогу) осуществляется отдельными платежными поручениями в федеральный бюджет (ФБ), Фонд социального страхования РФ (ФСС), Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС) и территориальные фонды обязательного медицинского страхования (ТФОМС).

Информация об исчисленных суммах налога, подлежащих уплате в федеральный бюджет и все перечисленные выше фонды, отражается налогоплательщиком в разделе 2 декларации.

По строке 001 «Налогоплательщик» указывается:

- для организаций облагаемых по общему налоговому режиму, - 01;

По строке 010 «Код по ОКАТО» налогоплательщик указывает код административно-территориального образования, на территории которого осуществляется уплата ЕСН, в соответствии с Общероссийским классификатором объектов административно-территориального деления. Далее указывается коды бюджетной классификации, на которые зачисляются суммы налога, подлежащие уплате, в соответствии с законодательством РФ о бюджетной классификации (строки 020) – ФБ, ФСС, ФФОМС, ТФОМС.

По строкам 030 отражаются соответствующие суммы налога, подлежащие уплате в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды за налоговый период, в рублях. Значения по строкам 030 должны заполняться налогоплательщиком из второго раздела декларации в части:

- ФБ – из графы 3 строки 0600;

- ФСС – из графы 3 строки 0900;

- ФФОМС – из графы 5 строки 0600;

- ТФОМС – из графы 6 строки 0600.

По строкам 040, 050, 060 отражаются суммы налога, подлежащие уплате в соответствующие фонды соответственно за первый, второй и третий месяцы последнего квартала налогового периода, значения берутся налогоплательщиком также из второго раздела декларации по следующим строкам:

- ФБ – графа 3 строки: 0620 – 1 месяц, 0630 – 2 месяц, 0640 – 3 месяц;

- ФСС – графа 3 строки: 0920 – 1 месяц, 0930 – 2 месяц, 0940 – 3 месяц;

- ФФОМС – графа 5 строки: 0620 – 1 месяц, 0630 – 2 месяц, 0640 – 3 месяц;

- ТФОМС – графа 6 строки: 0620 – 1 месяц, 0630 – 2 месяц, 0640 – 3 месяц.

Достоверность и полнота сведений данного раздела подтверждаются подписями руководителя и главного бухгалтера организации с полным указанием фамилии, имени, отчества. В случае заполнения декларации ИП или физическим лицом без образования ИП указывается полные фамилия, имя и отчество и проставляется подпись.

Проставляется дата.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что исследуемая бюджетная организация регулярно оплачивает налоги на прибыль, НДС и ЕСН, для чего строго учитывает доходы и расходы организации для целей налогообложения, просрочек платежей не имеет своевременно заполняет и подает в налоговую инспекцию декларации по уплате налогов.

**3.** **Совершенствование системы налогообложения бюджетных организаций**

Политика сокращения налоговой нагрузки в стране ведет также к сокращению бюджетных расходов, в том числе и на обеспечение бюджетных учреждений. Поэтому необходимо совершенствование систему налогообложения бюджетных организаций с тем, чтобы она могла стимулировать дальнейшее развитие их предпринимательской деятельности и на этой основе совершенствовать, улучшать свою основную уставную деятельность.

Бюджетные организации занимают ведущее место в системе бюджетных учреждений. Они создавались и создаются органами государственной власти и муниципальных образований для выполнения социально-культурных, научно-исследовательских, управленческих и иных функций не коммерческого характера. Их деятельность финансируется из соответствующего бюджета или бюджетов государственных внебюджетных фондов, на основе ежегодно утверждаемых им смет доходов и расходов.

До 1990-х гг. все плановые потребности бюджетных учреждений полностью финансировались из бюджета. В дальнейшем это стало невозможным из за резкого сокращения бюджетных ресурсов, а так же в связи с тем, что очень большое число учреждений образования, здравоохранения, культуры, науки и спорта, а также более 80% всех предприятий жилищно-коммунальной сферы, ранее содержавшихся за счет отраслевых министерств и ведомств, предприятий и хозяйственных организаций, были переданы на содержание органам государственной власти и местного самоуправления.

И без того остродефицитный бюджет России, получив дополнительную нагрузку, не мог обеспечить даже минимальных потребностей этой существенно возросшей бюджетной сферы. Очень многие учреждения в таких условиях не могли своевременно рассчитываться со своими работниками по заработной плате. Еще хуже обстояло дело с финансированием других статей расходов. Прекратилось финансирование капитального строительства, капитального и текущего ремонта, расходов на коммунальные услуги и др.

Такое положение с финансированием бюджетных учреждений сложилось в условиях изъятия у предприятий чрезвычайно высоких налогов, тормозивших экономическое развитие страны. Эти налоги необходимо было снижать, а следовательно, уменьшать доходы бюджета, что не могло не сказаться на бюджетных расходах на нужды образования, здравоохранения, культуры и др.

Возникла настоятельная необходимость по возможности восполнить недостающие бюджетные средства бюджетных учреждений другими источниками, которые были бы стабильными и достаточно большими. С этой целью бюджетные учреждения вынуждены были заняться предпринимательской деятельностью, которая в соответствии с Гражданским кодексом РФ представляет собой приносящее прибыль производство товаров, работ и услуг, отвечающих целям создания некоммерческой организации, а также приобретение и реализацию ценных бумаг, имущественных прав, участие в хозяйственных обществах и товариществах.

Постепенно предпринимательская деятельность бюджетных учреждений становится все более значительным участком их работы, получает повсеместно широкое развитие, становится большим и надежным источником доходов, позволяет восполнить недостающие бюджетные средства, закупать необходимое оборудование, решать многие социальные вопросы, улучшать качество работы и обслуживания населения. За счет предпринимательской деятельности возросли также налоговые и неналоговые доходы бюджетов всех уровней.

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

Была освобождена от налога на добавленную стоимость реализация большого перечня медицинских услуг и товаров отечественного и зарубежного производства, в том числе:

- важнейшая и жизненно необходимая медицинская техника;

- протезно-ортопедические изделия, сырье для их изготовления, полуфабрикаты к ним;

- технические средства, включая автотранспорт, материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов;

- линзы и оправы для очков (за исключением солнцезащитных);

- медицинские услуги, оказываемые медицинскими организациями, а также ветеринарные и санитарно-эпидемиологические услуги, финансируемые из бюджета;

- услуги по дежурству медицинского персонала у постели больного, а также услуги медицинских учреждений, оказываемые беременным женщинам, новорожденным, инвалидам и наркологическим больным;

- услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях, по проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (в том числе спортивных) и студиях.

Этот далеко не полный перечень льгот по услугам медицинского и социального характера следует дополнить услугами в сфере образования.

Освобождается от налога на добавленную стоимость выручка от реализации работ по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного или воспитательного процесса, за исключением консультационных ус луг, а также сдачи в аренду помещений.

Не облагается налогом на добавленную стоимость значительное количество услуг, оказываемых в сфере культуры и искусства, других услуг социального характера.

С принятием гл. 21 Налогового кодекса РФ перечень льгот по налогу на добавленную стоимость для учреждений социальной сферы был несколько сокращен. Например, отменено освобождение от уплаты этого налога на товары (работы, услуги), производимые и реализуемые учебными предприятиями образовательных учреждений, если доход, полученный от этой деятельности, направлен в данное образовательное учреждение и (или) на непосредственные нужды обеспечения развития и совершенствования образовательного процесса в этом образовательном учреждении.

Отменено освобождение от налога на добавленную стоимость услуг вневедомственной охраны МВД России по охране объектов, в том числе для населения, что привело к заметному удорожанию этих социально значимых услуг.

Однако следует отметить, что сохранившийся перечень льгот по налогу на добавленную стоимость достаточно велик. Эти льготы имеют большое значение как для населения, так и для бюджетных учреждений. Они удешевляют стоимость товаров, работ и услуг, делают их более доступными для широких слоев населения и позволяют учреждениям получать более значительные доходы.

Главной целью предпринимательской деятельности бюджетных учреждений является получение прибыли, чистой прибыли, т.е. прибыли за вычетом налогов. Чем больше сумма чистой прибыли, тем больше возможности бюджетного учреждения приобретать необходимое оборудование, медикаменты, расширять и совершенствовать свою работу, решать социальные задачи.

Поэтому льготы по налогу на прибыль, предоставленные законодательством о налогах и сборах бюджетным учреждениям в 1990-х гг. прошлого века, сыграли особую роль в развитии предпринимательства, укреплении финансовой основы жизнедеятельности бюджетных учреждений.

В соответствии с этим законодательством не подлежали налогообложению доходы от предпринимательской деятельности, реинвестированные в основную деятельность образовательных учреждений и учреждений культуры.

Освобождалась от налогообложения прибыль, направленная на взносы для благотворительных целей, прибыль, направляемая на проведение и развитие научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ научными организациями.

Не облагалась налогом прибыль государственных и муниципальных музеев, библиотек, филармонических коллективов, театров, архивных учреждений, цирков, зоопарков, ботанических садов, дендрологических парков и национальных заповедников, полученная от их основной деятельности, а так же прибыль психиатрических, психоневрологических и противотуберкулезных учреждений, полученная их лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими и направленная на улучшение условий труда и быта больных, на их дополнительное питание, приобретение оборудования и медикаментов.

Для развития и технического переоснащения бюджетных учреждений немаловажную роль сыграли льготы по прибыли, направляемой на капитальное строительство и техническое переоснащение учреждений.

Перечень льгот по налогу на прибыль был достаточно большим и в большей мере они оказали положительное воздействие на развитие предпринимательской деятельности бюджетных учреждений.

С принятием гл. 25 Налогового кодекса РФ были отменены все ранее существовавшие льготы по налогу на прибыль, что поставило в более трудное положение прежде всего бюджетные учреждения. Условия налогообложения прибыли от предпринимательской деятельности бюджетных учреждений стали такими же, как и для коммерческих организаций, что нельзя признать правомерным по ряду причин.

Одна из них состоит в том, что в отличие от коммерческих организаций, которые могут выбирать для себя наиболее выгодные сферы деятельности и операции, бюджетные учреждения в соответствии с законодательством могут осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы. Полученные от предпринимательской деятельности доходы должны в первую очередь инвестироваться в основную уставную деятельность или в расширение предпринимательской деятельности. При этом направление использования полученных доходов определяется сметой, утверждаемой распорядителями кредитов.

Таким образом, у бюджетных учреждений отсутствует возможность выбора наиболее рентабельных видов деятельности, и, кроме того, они не имеют возможности самостоятельно распоряжаться полученными доходами.

Здесь напрашиваются два вывода.

1. Нельзя облагать одинаковыми ставками прибыль от предпринимательской деятельности бюджетных учреждений и коммерческих организаций.

2. Прибыль, реинвестированную в выполнение основной уставной деятельности бюджетных учреждений, вообще не следует облагать налогом, поскольку она используется на замещение бюджетных средств, недоданных учреждению государственными и муниципальными органами.

Требуют рассмотрения и урегулирования и некоторые другие вопросы налогообложения бюджетных организаций.

Так, в соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ, к расходам, уменьшающим налоговую базу бюджетных учреждений, не могут быть отнесены расходы на капитальное строительство, капитальный ремонт зданий и сооружений, а также на приобретение амортизируемого имущества. Такие расходы бюджетные учреждения вынуждены осуществлять за счет предпринимательской деятельности в связи с отсутствием финансирования.

При этом нельзя не заметить, что расходы на капитальный ремонт основных средств коммерческие организации могут списывать на уменьшение налоговой базы по прибыли в полном объеме, а бюджетные учреждения могут произвести такие расходы за счет прибыли, остающейся после уплаты налогов.

Большие сомнения вызывает целесообразность обложения налогом на прибыль доходов от реализации на сторону устаревшего для данного бюджетного учреждения и ставшего ненужным по другим причинам оборудования, в том числе ранее приобретенного за счет бюджетных средств.

Реализация ненужного оборудования, как правило, осуществляется в целях приобретения более совершенной техники, однако обложение полученных средств налогами существенно сокращает возможности учреждения приобрести новую технику.

Такое же положение и с доходами от сдачи в аренду помещений и оборудования. По нашему мнению, доходы от аренды помещений и имущества не должны облагаться налогами, а полностью оставаться в распоряжении бюджетных учреждений, так как, сдавая часть своих помещений и имущество в аренду в целях восполнения недостающих средств, учреждение вынуждено более интенсивно использовать остающиеся помещения и имущество, в том числе в вечернее время и в выходные дни, что приводит к более высоким затратам на их содержание.

В заключение хотелось бы отметить, что доходы от предпринимательской деятельности во многих бюджетных учреждениях составляют свыше 70% всех ресурсов. Рассчитывать на замену этих доходов бюджетными средствами не только в настоящее время, но и в сколько-нибудь обозримом будущем не приходится, так как это потребовало бы очень значительного увеличения налоговой нагрузки на экономику.

В настоящий период Правительством России проводится политика сокращения налоговой на грузки, что требует также сокращения бюджетных расходов страны. Поэтому необходимо совершенствовать систему налогообложения бюджетных организаций, с тем чтобы она могла стимулировать дальнейшее развитие их предпринимательской деятельности и на этой основе совершенствовать, улучшать свою основную уставную деятельность.

**Заключение**

К бюджетным организациям относятся учреждения образования, культуры, здравоохранения, организации государственного управления, военно-промышленного комплекса и армии.

Обязательным условием отнесения организации к разряду бюджетной является бюджетное финансирование по смете и ведение бухгалтерского учета по бюджетному плану счетов и в порядке, предусмотренном инструкцией №107н.

Понятие бюджетной организации используется для обозначения всех структурных подразделений и юридических лиц, контролируемых органами власти и финансируемых за счет бюджетных средств.

Финансы бюджетных организаций – совокупность экономико-денежных отношений, связанных с созданием, распределением и использованием фонда денежных средств в процессе производства и реализации продукции (работ, услуг). В основе финансовых отношений бюджетной организации лежат отношения по поводу движения денежных средств между различными участниками общественного производства.

Бюджетные организации являются плательщиками всех видов налогов в зависимости от видов деятельности. Это налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, налог на имущество, земельный налог, водный налог, единый социальный налог, транспортный налог.

Бюджетные организации представляют декларации по налогам упрощенной формы.

Налоговый кодекс не исключает бюджетные организации из числа налогоплательщиков, однако в ряде случаев налогообложение таких организаций осуществляется в льготном режиме.

Бюджетные организации, имеющие доходы от платных услуг и иные доходы, связанные с предпринимательской деятельностью, уплачивают налог на прибыльв общеустановленном порядке без каких-либо льгот.

В то же время ряд получаемых бюджетными организациями доходов не признается объектом налогообложения. Так, не подлежит налогообложению имущество, полученное налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учетдоходов и расходов, полученных или произведенных в рамках целевого финансирования.

В соответствии с пп.1 п.1 ст. 333.35 НК РФ от уплаты госпошлины освобождаются федеральные органы государственной власти, государственные внебюджетные фонды Российской Федерации, бюджетные учреждения и организации, полностью финансируемые из федерального бюджета.

Практическое исследование темы работы осуществлялось на примере спортивной школа по греко-римской борьбе г. Южно-Сахалинска, которая организует работу с постоянным составом занимающихся в течение календарного года. В каникулярное время функционирует спортивно-оздоровительный лагерь (городского типа, загородный, по месту жительства).

Деятельность спортивной школы финансируется из местного бюджета на основе утвержденной сметы расходов (бюджета учреждения).

Исчислением налогов и их уплатой в спортивной школе занимаются сотрудники бухгалтерии, численность которой составляет 5 человек. Бухгалтерская служба возглавляется главным бухгалтером.

При ведении налогового учета организация применяет нормы ст. 25 НК РФ, определяющие порядок начисления доходов и расходов (ст. 321 НК РФ).

Спортивная школа по Греко-римской борьбе является плательщиком налога на прибыль и налога на добавленную стоимость. От других налогов данное предприятие освобождено.

На предприятии налогообложение осуществляется на основании учетной политики СДЮСШОР для целей налогообложения налогом на прибыль, НДС и др. в учетную политику включаются положения по учету доходов и расходов организации – от коммерческой деятельности, от внереализационных доходов, от операционных доходов, учет организационных расходов, внереализационных расходов, расходов по себестоимости, операционных расходов.

Так же в учетной политике предприятия выработаны положения по учету выручки для целей определения НДС.

На основании изучения положений учетной политики модно сделать вывод о том, что бухгалтерия предприятия тщательно разрабатывает положения по учету доходов и расходов для целей налогообложения.

Исследуемая бюджетная организация регулярно оплачивает налоги на прибыль и НДС, для чего строго учитывает доходы и расходы организации для целей налогообложения, просрочек платежей не имеет своевременно заполняет и подает в налоговую инспекцию декларации по уплате налогов.

Результаты налоговой проверки спортивной школы на основании оформленного акта выездной проверки, установленные Инструкцией МНС РФ от 10.04.2000 № 60 «О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах», утвержденной приказом МНС РФ от 10.04.2000 № АП-3-16/138. представлены в прил.5 - Акт о проведении проверки.

В настоящий момент принятием гл. 25 Налогового кодекса РФ были отменены все ранее существовавшие льготы по налогу на прибыль, что поставило в более трудное положение прежде всего бюджетные учреждения. Условия налогообложения прибыли от предпринимательской деятельности бюджетных учреждений стали такими же, как и для коммерческих организаций, что нельзя признать правомерным по ряду причин.

С принятием гл. 25 Налогового кодекса РФ были отменены все ранее существовавшие льготы по налогу на прибыль, что поставило в более трудное положение прежде всего бюджетные учреждения.

Условия налогообложения прибыли от предпринимательской деятельности бюджетных учреждений стали такими же, как и для коммерческих организаций, что нельзя признать правомерным, т.к. в отличие от коммерческих организаций, которые могут выбирать для себя наиболее выгодные сферы деятельности и операции, бюджетные учреждения в соответствии с законодательством могут осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы. Полученные от предпринимательской деятельности доходы должны в первую очередь инвестироваться в основную уставную деятельность или в расширение предпринимательской деятельности. При этом направление использования полученных доходов определяется сметой, утверждаемой распорядителями кредитов.

Таким образом, у бюджетных учреждений отсутствует возможность выбора наиболее рентабельных видов деятельности, и, кроме того, они не имеют возможности самостоятельно распоряжаться полученными доходами.

В настоящий период Правительством России проводится политика сокращения налоговой на грузки, что требует также сокращения бюджетных расходов страны. Поэтому необходимо совершенствовать систему налогообложения бюджетных организаций, с тем чтобы она могла стимулировать дальнейшее развитие их предпринимательской деятельности и на этой основе совершенствовать, улучшать свою основную уставную деятельность.

**Список использованных источников**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (Части первая и вторая). – М., «Юрайт», 2007.
2. Гражданский кодекс РФ. Часть I и II. М.: Проспект, 2007.
3. Положение по бухгалтерскому учету “Бухгалтерская отчетность организации”. ПБУ 4/99. Утверждено приказом Министерства РФ от 6 июля 1999г. №43-Н.
4. Бюджетный кодекс РФ, 31 июля 1998 г., № 145-ФЗ. – М., «Юрайт», 2007
5. Инструкция по бухгалтерскому учету в бюджетных организациях. От 30 декабря 2006 г. // СПС «Консультант-Плюс»
6. Положение по бухгалтерскому учету “Доходы организации”. ПБУ 9/99. Утверждено приказом Министерства Финансов РФ от 6 мая 1999г. №32-Н. // СПС «Консультант-Плюс»
7. Положение по бухгалтерскому учету “Расходы организации”. ПБУ 10/99. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999г. №33-Н. // СПС «Консультант-Плюс»
8. Ермилова Н. Налоги и сборы РФ в 2006 г. Налоговый вестник №1,2006 г.
9. Налоговый кодекс Российской Федерации части 1 и 2.Официальный текст по состоянию на 15 сентября 2006 г. с изменениями и дополнениями согласно ФЗ №104, ФЗ № 110 от 24.07.02 г., ФЗ № 116 от 25.07.02 г., «ИКФ «ЭКМОС», М.,2006.
10. Акчурина Е.В. Налоговая проверка и ее последствия. Москва, издательство «Экзамен», 2004.
11. Абрамов А. Е. Основы анализа финансовой, хозяйственной и инвестиционной деятельности предприятия в 2-х ч. М.: Экономика и финансы АКДИ, - 2001. – 625 с.
12. Белов А. Н. Бухгалтерский учет в учреждениях непроизводственной сферы. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2004.
13. Балабанов И. Т. Финансовый менеджмент. - М.: Финансы и статистика, 2002. – 420 с.
14. Баканов М. И. Шеремет А. Д. Теория экономического анализа. - М.: Финансы и статистика, 2003. – 687 с.
15. Бюджетные организации: /План счетов. Корреспонденция субсчетов. –М.: “ПРИОР”, 2005. –144с.
16. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях. – М.: “ПРИОР”, 2003. –240с.
17. Ветров А. А. Операционный аудит-анализ. - М.: Перспектива, 2005. – 312 с.
18. Голубева М.А. Особенности учета имущества в бюджетных организациях// Главбух.-2006.-№12.-С.-22-28.
19. Ефимова О. В. Финансовый анализ - М.: Бухгалтерский учет, 2004. – 510 с.
20. Жоромская М.М., Долгая В.М. Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. Комментарий. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Книжный мир, 2004.
21. Земляченко С.В. Исчисление налога на прибыль бюджетными организациями// Главбух.-2006.-№11.-С.25-34.
22. Земляченко С.В. Новый порядок бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях// Главбух.-2006.-№5.-С.41-55.
23. Ильин С.С., Васильева Т.И. Экономика. Справочник студента. – М.: Издательство АСТ, 2005. – 256 с.
24. Ковалев В. В. Финансовый анализ. - М.: Финансы и статистика, 2001. – 405 с.
25. Ковалева А. М. Финансы в управлении предприятием. - М.: Финансы и статистика, 2005. – 351 с.
26. Степанов В.М. Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. М.: ЮНИТИ, 2006. – 416 с.
27. Кондраков Н.П., Кондраков И.Н. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях. – изд. 2-е перераб. и доп. –М.: “Проспект”, 2006. –224с.
28. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. М.: ИНФРА –М., 2004. – 459 с.
29. Крейнина М. Н. Анализ финансового состояния и инвестиционной привлекательности акционерных обществ в промышленности, строительстве и торговле. - М.: АОДИС, МВ Центр, 2002. – 417 с.
30. Кривозубова Е.А. Налогообложение в бюджетных организациях. М.: Книжный мир, 2007. – 196 с.
31. Левадная Т. Налогообложение доходов, полученных физическим лицом за оказание услуг через Интернет. Финансовая газета, № 30, июль 2006 г.
32. Моляков Д. С. Финансы предприятий отраслей народного хозяйства. - М.: Финансы и статистика, 2002. – 311 с.
33. Справочник финансиста предприятия. - М.: ИНФРА-М, 2001. – 478 с.
34. Управленческое консультирование в 2-х т. Т.2 : пер. с англ. -М.: СП Интерэксперт, 2002. – 426 с.
35. Управление инвестиционным проектом. Опыт IBM. Пер. с англ. - М.: ИНФРА-М, 2001. – 311 с.
36. Холт Роберт Н. Основы финансового менеджмента. - Пер. с англ. - М.: Дело, 2003. – 517 с.
37. Харитонов С.А.. Настольная книга бухгалтера по учету и оплате труда. Издание 6 переработанное. М, 2007.
38. Хеддевик К. Финансово-экономический анализ деятельности предприятий. - М.: Финансы и статистика, 2004. – 620 с.
39. Шеремет А. Д. Теория экономического анализа. - М.: Финансы и статистика, 2002. – 407 с.
40. Шишкина Н.Г. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях. М.: Альянс, 2005. – 358 с.
41. Шеремет А. Д., Суйц. Аудит - М.: Инфра-М, 2004. – 397 с.
42. Финансовый анализ деятельности . - М.: Ист-сервис, 2002 – 401 с.
43. Финансы в управлении предприятием / Под. ред. А.М.Ковалевой. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 523 с.
44. Фишер С., Доринбуш Р., Шмалензи Р. Экономика. Пер. с англ. – М.: Дело, 2003. – 381 с.
45. Хоскинг А. Курс предпринимательства: Практ. пособие: Пер. с англ. / Общ. ред. и предисл. В. Рыбалкина. – М.: Международные отношения, 2002. – 582 с.
46. Шамхалов Ф.И. Новое российское предпринимательство / Под. ред. А.И. Архипова. – М.: Экономика, 2001. – 408 с.
47. Экономика и статистика фирм: Учебник / В.Е. Адамов, С.Д.Ильенкова, Т.П. Сиротина и др.; Под. ред. д-ра экон. наук, проф. С.Д. Ильенковой. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 356 с.
48. Экономическая теория: Учебник/Н.И. Базылев, А.В. Бондарь, С.П. Гурко и др.; Под. ред. Н.И. Базылева, С.П. Гурко. – М.: Экоперспектива, 2002. - 610 с.
49. Экономика. Ильин С.С., Васильева Т.И. Справочник студента. – М.: СЛОВО, 2004. – 697 с.
50. Экономикическая деятельность бюджетных организаций / В.Е. Адамов, Под. ред. д-ра экон. наук, проф. С.Д. Ильенковой. – М.: Экономикс, 2005. – 360 с.