АВТОНОМНАЯ НЕКОММЕРЧЕСКАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ

ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ

ЦЕНТРОСОЮЗА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

«РОССИЙСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ КООПЕРАЦИИ»

**КАЗАНСКИЙ КООПЕРАТИВНЫЙ ИНСТИТУТ (ФИЛИАЛ)**

Кафедра «Бухгалтерский учет и финансы»

**Курсовая работа**

по дисциплине «Налоги и налогообложение»

**на тему: Бухгалтерский Налог на прибыль в экономической системе России. Этапы развития налога на прибыль.**

Выполнила студентка

2 курса 181 специальности

080109.65 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Шакирова А. А.

Руководитель:

к.э.н., доцент Саитова Р. Г.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Поступила на кафедру |  |  |
| Возвращена на доработку |  |  |
| Допущена к защите |  |  |
| Оценка |  |  |

Казань, 2010

Содержание

Введение……………………………………………………………………………... 3

I. Роль и значение налога на прибыль в налоговой системе России ……………..6

1.1. Роль налога на прибыль для государственного бюджета…………………… 6

1.2. Значение налога на прибыль для предприятий ………………………………8

1.3. Этапы развития налогообложения прибыли в экономике России………… 10

II. Механизм взимания налога на прибыль……………………………………… 13

2.1. Плательщики налога. Налогооблагаемая база………………………………. 13

2.2. Льготы по налогу. Ставки налога на прибыль……………………………… 16

2.3. Порядок уплаты налога на прибыль…………………………………………. 24

III. Совершенствование уплаты налога на прибыль…………………………….. 27

3.1. Международный опыт налогообложения прибыли …………………………27

3.2. Оптимизация налога на прибыль…………………………………………….. 36

Заключение …………………………………………………………………………42

Список использованной литературы…………………………………………….. 44

Введение

 Актуальность. Предприятия малого бизнеса, осуществляя предпринимательскую деятельность и получая прибыль, должны уплачивать налог на прибыль.

 В настоящее время налог на прибыль организаций действует на всей территории России и взимается в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ. Плательщиками налога на прибыль организаций являются предприятия, в том числе и малые, независимо от сфер деятельности и форм собственности, которые получают прибыль.

 Цель исследования – провести анализ особенностей налога на прибыль предприятий в Российской Федерации.

 Задачи исследования:

1. Обосновать роль и значение налога на прибыль в налоговой системе Российской Федерации.

2. Рассмотреть особенности механизма взимания налога на прибыль.

3. Проанализировать практику взимания налога на прибыль на примере предприятия.

 Объект исследования – основополагающие характеристики налогообложения в Российской Федерации. Предмет исследования - определение значения, механизмов взимания и расчета налога на прибыль в Российской Федерации.

 Структура работы: работа состоит из введения, трех глав, заключения и списка использованной литературы.

 Теоретической основой данной работы послужили законодательные акты Российской Федерации, а также работы таких авторов, как: Бехтерева Е.В., Захарьин В.Р., Касьянова Г.Ю., Скворцов О.В., Скрипниченко В.А. и других.

I. Роль и значение налога на прибыль в налоговой системе России

1.1. Роль налога на прибыль для государственного бюджета

 Налог на прибыль предприятий и организаций - налог, взимаемый со всех юридических лиц независимо от видов собственности и организационно-правовых форм хозяйствования (не уплачивают налог на прибыль только те юридические лица, которые имеют льготу по налогу в соответствии с действующим законодательством). Он играет важнейшую и очень ответственную роль .

 В налоговой системе РФ налог на прибыль организаций занимает важное место, обеспечивая значительные поступления средств как в федеральный бюджет, так и в бюджеты субъектов РФ. Так, доходной части федерального бюджета РФ налог на прибыль организаций приносит 20 % общей суммы налоговых поступлений, или 18 % всех доходов федерального бюджета. Согласно НК РФ этот налог определен как федеральный, распределяемый в пропорции, установленной законом. Иными словами, с помощью налога на прибыль происходит регулирование доходной базы бюджетов разных уровней финансовой системы РФ .

 Взимание налога на прибыль осуществляется в соответствии с главой 25 НК РФ.

 Сам по себе налог на прибыль является федеральным налогом и регулируется федеральным законодательством, в соответствии с которым ставка налога на прибыль, как уже было сказано ранее, разбивается на две составные части: часть налога предприятия уплачивают в федеральный бюджет и часть - в республиканский бюджет. Причем федеральным законодательством регулируется предельный размер ставки налога, принадлежащей уплате в бюджеты субъектов Российской Федерации. Представительные же органы субъектов Российской Федерации определяют ставку налога, принадлежащую уплате в их бюджеты, самостоятельно. Кроме того, при утверждении бюджетов субъектов Российской Федерации, дополнительно устанавливаются ставки отчислений налога на прибыль в определенной доле в местные бюджеты.

 Таким образом, относясь к категории федеральных налогов, он является доходным источником бюджетов всех уровней, в чем проявляется его распределительная функция .

 Федеральный характер Российского государства, включающего 89 национально-государственных и административно-территориальных образований, существенные различия в социально-экономическом развитии субъектов Федерации, экологической обстановке и т.п., объективно требуют учета этих особенностей в финансово-бюджетном механизме. Расширение самостоятельности и ответственности субъектов РФ в социально-экономических вопросах должно сопровождаться укреплением финансовой базы регионов. Именно по этому часть налоговой массы, аккумулируемой в федеральном бюджете, путем бюджетного регулирования перераспределяется между нижестоящими бюджетами - региональными (субъектов РФ) и местными.

1.2. Значение налога на прибыль для предприятий

 Налог на прибыль организаций – прямой, т.е. его величина прямо зависит от конечных финансовых результатов их деятельности. Поэтому данный налог влияет на инвестиционные процессы и процесс наращивания капитала. Для организаций налог на прибыль является основным.

 Прибыль (убыток) от реализации продукции (работ, услуг) определяется как разница между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) без налога на добавленную стоимость, акцизов и затратами на производство и реализацию продукции, включаемыми в себестоимость продукции (работ, услуг). Предприятия, осуществляющие экспортную деятельность, при исчислении прибыли из выручки от реализации продукции (работ, услуг) исключают экспортные тарифы. Перечень затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) и порядок формирования финансовых результатов, учитываемых при расчете налогооблагаемой прибыли, определяется федеральным законом.

 Прибыль от реализации основных средств и другого имущества предприятий и организаций определяется как разница между продажной ценой и первоначальной или остаточной стоимостью этих фондов, увеличенной на индекс инфляции, исчисленной в установленном порядке. При этом остаточная стоимость применяется к основным фондам, нематериальным активам и малоценным и быстроизнашивающимся предметам. Отрицательный результат от их реализации не уменьшает налогооблагаемую прибыль .

 По предприятиям, осуществляющим реализацию продукции (работ, услуг) по ценам не выше фактической себестоимости, для целей налогообложения применяется рыночная цена на аналогичную продукцию (работ, услуг), сложившаяся на момент реализации, но не ниже фактической себестоимости. Сумма выручки, полученная от реализации основных фондов и иного имущества, определяется предприятием на основании расчетов, которые представляются в налоговый орган по месту нахождения предприятия одновременно с бухгалтерской отчетностью и расчетом по налогу на прибыль.

1.3. Этапы развития налогообложения прибыли в экономике России

 В России процесс перехода от чисто дискреционного, осуществлявшегося по усмотрению чиновников, распределения прибыли между предприятием и государственным бюджетом к налоговой системе занял период между 1984 и 1990 годами. В течение этого времени происходило постепенное установление все более четких и неизменных во времени правил этого распределения. Процесс был завершен в 1990 году, когда дифференцированные по предприятиям и по годам нормативы отчислений в бюджет были заменены едиными ставками налога на прибыль: базовая ставка устанавливалась на уровне 45% (23% - в федеральный бюджет, 22% - в местные).

 Начиная с 1991 года налог на прибыль уплачивался исходя из фактических результатов деятельности предприятия за истекший квартал, однако при этом были предусмотрены авансовые платежи налога, которые позволяли выровнять поступления налога во времени и до определенной степени предотвратить инфляционное обесценение налоговых поступлений за период, проходящий между начислением налога и его перечислением в бюджет.

 Налогообложение прибыли в 1991 году предусматривало прогрессивность шкалы налога в зависимости от рентабельности. Такой подход к налогообложению искажает принятие решений об инвестировании в отрасли с различной отдачей, а, следовательно, искусственно ограничивает инвестирование в ряде секторов экономики. На практике прогрессивное налогообложение мало применялось. Кроме прогрессивности шкалы налога на прибыль, законодательство предусматривало налоговое регулирование процесса ценообразования. В целях предотвращения роста цен на продукцию производственно-технического назначения в связи с переходом от административно контролируемых цен к договорным ценам предусматривалось введение предельного уровня рентабельности отдельных видов товаров. Вся прибыль, полученная сверх этого уровня, должна была изыматься, однако, простые бухгалтерские методы позволяли предприятиям легко избавляться от резкой дифференциации рентабельности отдельных видов выпускаемой продукции.

 В конце 1991 года был принят российский закон о налоге на прибыль, установивший ставку налога на уровне 32%. В основных положениях его техника не сильно отличалась от действовавшей в 1991 году. Был ликвидирован описанный выше прогрессивный характер шкалы и порядок обложения, исходивший из сверхнормативной рентабельности.

 Важной особенностью российского налога на прибыль было ограничение на включение в состав затрат многих типов расходов, как текущих, так и капитальных, в результате чего происходило обложение налогом части затрат предприятия. Последствия такого налогообложения заключались в искажении решений как об объеме выпуска, так и об объемах инвестирования.

Разумеется, полное исключение из базы налогообложения всех экономических издержек технически неосуществимо. Но в России ограничения вводились даже в тех случаях, когда оценка затрат не являлась проблематичной, а возможности злоупотребления были ограниченными .

 Нормы амортизации, с одной стороны, были весьма низкими (при равномерном начислении амортизации предполагались нереально длительные сроки службы основных средств) и не обеспечивали экономической амортизации основного капитала, позволяющей обеспечить его воспроизводство, а, с другой стороны, разрешалось начисление амортизации на все элементы капитала, не принимая во внимание их фактический возраст, что увеличивало размеры амортизационных отчислений. Такое положение искажало оценку затрат капитала. Если принять во внимание инфляционные процессы, снижавшие реальную величину амортизационных отчислений, а также отсутствие регулярной переоценки основных фондов, то очевидно, что налог на прибыль увеличивал предельные затраты предприятий на капитал .

 В то же время для обеспечения нейтральности налога на прибыль необходимо, чтобы разрешенный метод амортизации обеспечивал действительное возмещение фактического экономического износа капитальных активов. Этому может способствовать, например, свободное начисление амортизации (разрешение немедленного списания активов) без вычета процента и финансирование инвестиций за счет выпуска облигаций. В других ситуациях при установлении налога на прибыль затраты на капитал могут как уменьшаться, так и увеличиваться.

 Одновременно в России ограничивался вычет из базы налога на прибыль части затрат на заработную плату, командировочных расходов, расходов на рекламу, представительских расходов. Наиболее существенным ограничением в 1992-1995 годах была регламентация затрат на оплату труда, не облагаемых налогом на прибыль. Так, в 1992 году подлежал обложению налогом на прибыль объем заработной платы, превышающий величину четырех минимальных окладов, умноженную на среднесписочную численность работников, в 1993-1995 годах такое ограничение накладывалось исходя из величины шести минимальных окладов. При этом убыточные предприятия и предприятия, имеющие льготы по налогу на прибыль, налога с этого превышения не платили. Применение налога с суммы превышения фактических расходов на оплату труда в сравнении с нормируемой величиной обосновывалась следующими соображениями. Установление норм, связанных с корректируемым по мере роста цен размером минимальной оплаты труда, сочеталось с отменой какой-либо привязки к оплате труда в прошлом периоде, отменой отраслевых различий, что создавало (по сравнению с прежним законодательством) возможности более справедливого вознаграждения работников и стимулирования труда и т. д.

II. Механизм взимания налога на прибыль .

2.1Плательщики и объект налога на прибыль

 В налоговой системе РФ налог на прибыль организаций занимает важное место, обеспечивая значительные поступления средств как в федеральный бюджет, так и так и в бюджеты субъектов РФ. Так, доходной части федерального бюджета РФ. Так, доходной части федерального бюджета РФ налог на прибыль организаций приносит 20% общей суммы налоговых поступлений, или 18% всех доходов федерального бюджета. Согласно НК РФ этот налог определен как федеральный, распределяемый, в пропорции, установленный законом. Иными словами, с помощью налога на прибыль происходит регулирование доходной базы бюджетов разных уровней финансовой системы РФ.

 Взимание налога на прибыль осуществляется в соответствии с главой 25 НК РФ.

 Налог на прибыль организаций – прямой, т.е. его величина прямо зависит от конечных финансовых результатов их деятельности. Поэтому данный налог влияет на инвестиционные процессы и процесс наращивания капитала. Для организаций налог на прибыль является основным.

 К плательщикам налога на прибыль организаций относятся российские организации, а также иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Росси через постоянные предствительства и (или) получающие доходы от источников в РФ.

 Объектом налога на прибыль является прибыль, полученная налогоплательщиком. Для российских организаций прибылью признаются полученные доходы, умешенные на величину произведенных расходов; для иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянные представительства, - полученные через эти представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных представительствами расходов; для иных иностранных организаций – доходы, полученные от источников в РФ. При этом следует иметь ввиду, что законодательство предусматривает исчерпывающий перечень доходов и расходов, не учитываемых в целях налогообложения прибыли.

 Для резидентов особой экономической зоны законами субъектов РФ может устанавливаться пониженная ставка налога, подлежащего зачислению в их бюджеты, от деятельности, осуществляемой на территории, зоны, при условии ведения раздельного учета доходов (расходов), полученных (понесенных) от деятельности, осуществляемой в зоне, и доходов (расходов), подученных (понесенных) при осуществлении деятельности за пределами зоны. При этом размер указанной ставки не может быть ниже 13,5%.

 Налоговая база. Для налогообложения определяется денежное выражение прибыли - т.е. разность между полученными доходами и произведенными расходами. Налоговая база, облагаемая по различным ставкам, с ведением раздельного учета определяется отдельно нарастающим итогом с начала налогового периода.

 При получении убытка налоговая база равна нулю. Предусмотрены особенности определения налоговой базы по: - банкам; - страховщикам; - негосударственным пенсионным фондам; - профессиональным участникам рынка ценных бумаг; - иностранным организациям; - операциям с ценными бумагами (письмо ФНС РФ от 03.11.2005 N ММ-6-02/934); - операциям с финансовыми инструментами срочных сделок; - а также в зависимости от организационно-правовых форм деятельности и видов полученных доходов. Вменена обязанность вести специальный налоговый учет в целях налогообложения прибыли.

 Организации игорного бизнеса, а также организации, перешедшие на УСНО, ЕНВД, ЕСХН ведут обособленный учет доходов и расходов. Для налогообложения учитываются только те расходы, которые экономически оправданы, подтверждены документально и произведены при осуществлении деятельности, направленной на получение дохода. Порядок признания доходов предусматривает 2 метода: метод начисления и кассовый метод (ст. 272, 273 НК РФ).

2.2. Льготы по налогу. Ставки налога на прибыль

 С 1 января 2002 года утратил силу Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций». Отменяются и льготы, предоставленные этим законом, кроме тех, что сохранят силу на какое-то время в соответствии с Федеральным законом от 6 августа 2001 г. № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах».

 Льгота по налогу на прибыль для сельхозпроизводителей. Абзацем первым пункта 5 статьи 1 закона о налоге на прибыль определено, что не являются плательщиками этого налога предприятия, получающие прибыль от реализации сельскохозяйственной и охотохозяйственной продукции, которую они произвели или добыли сами. Исключение составляют лишь сельскохозяйственные предприятия индустриального типа.

 Такой же порядок налогообложения этих организаций сохранится и в этом году. Он будет действовать, пока не будет принята глава Налогового кодекса, которая введет специальный режим налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

 Льгота по налогу на прибыль для малых предприятий. В соответствии с законом о налоге на прибыль малые предприятия пользовались льготами по этому налогу. Они не платили его в первые два года своего существования, а в третий и четвертый годы работы должны были уплачивать налог в размере соответственно 25 и 50 процентов от ставки налога на прибыль. Правда, эта льгота распространялась не на все предприятия, а лишь на те, которые:

 1. производили и перерабатывали сельскохозяйственную продукцию;

 2. производили продовольственные товары, товары народного потребления, строительные материалы, медицинскую технику, лекарственные средства и изделия медицинского назначения;

 Глава 25 Налогового кодекса отменила многие льготы, но часть из них пока еще будет действовать. О них и пойдет речь в данной статье.

 1. строили объекты жилищного, производственного, социального и природоохранного назначения. Воспользовавшись этой льготой, малое предприятие должно было следить за тем, чтобы доля выручки от вышеуказанных видов была больше:

 2. 70 процентов общей выручки предприятия (в первые два года деятельности);

 3. 90 процентов общей выручки предприятия (во вторые два года деятельности).

 В 2002 году эти льготы также действовали, но только в тех предприятиях, которые успели зарегистрироваться до 31 декабря 2001 года. А вот малым предприятиям, которые открылись уже в этом году, придется платить налог на прибыль в полном объеме.

 Из пункта 4 статьи 6 закона о налоге на прибыль следует, что срок, с которого начинает действовать эта льгота, - момент государственной регистрации малого предприятия. Таким образом, малое предприятие, для которого 2002 год является первым или вторым годом его деятельности, вообще не уплачивает налог на прибыль. А малое предприятие, для которого 2002 год является третьим или четвертым годом работы, должно исчислять налог в размере 25 процентов (третий год) и 50 процентов (четвертый год) от ставки, установленной статьей 284 Налогового кодекса.

 Льгота по налогу на прибыль для вновь созданного производства: Согласно абзацу двадцать седьмому пункта 6 статьи 6 закона о налоге на прибыль, прибыль, полученная от вновь созданного производства, налогом не облагалась. При этом вновь созданным признавалось производство, которое выделено в обособленное структурное подразделение на базе новых производственных мощностей, стоимость которых превышала 20 000 000 руб. Чтобы получить эту льготу, предприятие должно было составить соответствующее технико-экономическое обоснование и согласовать его с государственными органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации.

 Следует так же иметь в виду, что не признавалось вновь созданным производство, организованное на базе производственных мощностей, которые приобретены как имущественный комплекс. Эта льгота не распространялась на производства, созданные в рамках торговой, снабженческо-сбытовой и посреднической деятельности организаций.

 Льготу разрешалось применять в течение периода окупаемости производства, но не свыше трех лет. В 2002 году данная льгота в отношении прибыли, полученной от производства, которое было вновь создано до вступления в силу главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса, сохраняется.

 Радиационная льгота по налогу на прибыль: Закон о налоге на прибыль (абз. 10 п. 6 ст. 6) освобождал от налогообложения прибыль предприятий, находящихся в регионах, которые пострадали от радиоактивного загрязнения (вследствие чернобыльской и других радиационных катастроф). И чтобы получить эту льготу, предприятия должны были:

 1. выполнять проектно-конструкторские, строительно-монтажные, автотранспортные и ремонтные работы;

 2. изготавливать строительные конструкции и детали.

 Доля таких работ должна превышать 50 процентов от общего объема выполненных работ. Если предприятие не выполняло это условие и указанные работы были менее 50 процентов в общем объеме, то оно могло не платить налог только с части прибыли, полученной в результате выполнения этих работ. Перечень же регионов радиоактивного загрязнения определяется правительством. С 1 января 2002 года эта норма не утратила свою силу. Она действует до тех пор, пока не завершатся ранее начатые программы по ликвидации последствий радиационных катастроф.

 Другие федеральные льготы по налогу на прибыль. Порядок определения налоговой базы по налогу на прибыль по облигациям, которые предприятия получили при новации государственных ценных бумаг, таких как ГКО, ОФЗ, ОВГВЗ, до 1 января 2002 года был установлен пунктом 4 статьи 2 закона о налоге на прибыль. Этот же порядок сохранится и в дальнейшем до полного выбытия этих облигаций с баланса предприятия.

 Кроме того, закон о налоге на прибыль определял, что прибыль, полученная инвестором при исполнении соглашения о разделе продукции, включается в состав внереализационных доходов (абз. 1 п. 6 ст. 2). А в целях налогообложения эта прибыль вычиталась из валовой прибыли.

 Точно такой же порядок будет действовать и в этом году до тех пор, пока не вступит в силу глава Налогового кодекса, которая определит специальный режим налогообложения при исполнении соглашений о разделе продукции.

Региональные и местные льготы по налогу на прибыль

 На основании пункта 9 статьи 6 закона о налоге на прибыль законодательные органы субъектов Российской Федерации и представительные органы местного самоуправления помимо федеральных льгот могли устанавливать для отдельных категорий налогоплательщиков дополнительные льготы.

 Размер этих льгот не должен был превышать сумм налога на прибыль, который подлежит зачислению в их бюджеты. Закон № 110-ФЗ отменил действие всех этих льгот, кроме одной. Она касается предприятий, которые реализуют инвестиционные проекты в соответствии с договорами об осуществлении инвестиционной деятельности. И если на 1 июля 2001 года такие проекты были уже начаты, то в 2002 году льгота для предприятия сохраняется и действует до окончания срока, на который она была предоставлена.

 Льготное налогообложение:

 1. Не включаются в налогооблагаемую базу средства целевого финансирования: - инвестиции, полученные от иностранных инвесторов на капитальные вложения производственного назначения при их использовании в течение одного календарного года (письмо МНС РФ от 28.08.2002 N 02-5-11/190АБ939); - инвестиции, полученные при проведении инвестиционных торгов, конкурсов в соответствии с законодательством РФ; - полученные гранты; - целевые средства из российских фондов (фундаментальных исследований, Гуманитарного научного фонда, Фонда содействия развитию малых форм предприятий, производственных инноваций).

2. С 01.01.2007 организации, осуществляющие деятельность в области информационных технологий могут не применять общий порядок амортизации в отношении электронно-вычислительной техники. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию.

3. Предоставляются отсрочки, рассрочки, инвестиционный налоговый кредит. Порядок утвержден приказом ФНС РФ от 21.11.2006 N САЭ-3-19/798;

4. Понижена налоговая ставка до 6% в 2006-2008 годах для сельско- хозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на уплату единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН) по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции.

5. Некоммерческие организации при определении налогооблагаемой базы не учитывают следующие доходы: - средства, полученные в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом от 04.05.1999 N 95-ФЗ; - имущество, полученное организациями в рамках целевого финансирования (обязателен раздельный учет доходов и расходов).

6. Организации, использующие труд инвалидов (при численности не менее 50% и доле заработной платы инвалидов не менее 25%), могут списывать затраты на социальную защиту инвалидов в расходы, связанные с производством и реализацией: - улучшение условий труда, - создание рабочих мест инвалидов, - мероприятия по реабилитации.

7. Общественные организации инвалидов могут списывать в расходы, связанные с производством и реализацией затраты, направленные на осуществление своей деятельности, а также расходы на социальную защиту инвалидов, кроме товаров по Перечню, утвержденному постановлением Правительства РФ от 29.12.2001 N 920.

8. Ипотечный агент освобождается от налога на прибыль по своей уставной деятельности. В налогооблагаемой базе не учитываются доходы ипотечного агента в виде имущества, включая деньги, и имущественных прав. Из внереализационных доходов исключены доходы от списания просроченной кредиторской задолженности в виде обязательств перед владельцами облигаций с ипотечным покрытием.

9. При выполнении соглашения о разделе продукции: а) инвестору возмещаются расходы, произведенные в соответствии с программой работ и сметой расходов за счет компенсационной продукции, но не более 75% общего количества произведенной продукции; б) в случае, когда налоговая база имеет отрицательную величину, она для этого налогового периода признается равной нулю. Инвестор имеет право уменьшить налоговую базу в последующие налоговые периоды в течение 10 лет, но не более срока соглашения; в) инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов по решению соответствующего законодательного органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления.

2.3. Порядок уплаты налога на прибыль

 1. Налог определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, определяемой в соответствии со статьей 274 настоящего Кодекса.

 2. Если иное не установлено пунктами 4 и 5 настоящей статьи, сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно. По итогам каждого отчетного (налогового) периода, если иное не предусмотрено настоящей статьей, налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа, исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода. В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа в порядке, установленном настоящей статьей. Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в первом квартале текущего налогового периода, принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате налогоплательщиком в последнем квартале предыдущего налогового периода. Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате во втором квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети суммы авансового платежа, исчисленного за первый отчетный период текущего года.

 Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в третьем квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам первого квартала. Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в четвертом квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам девяти месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия. Если рассчитанная таким образом сумма ежемесячного авансового платежа отрицательна или равна нулю, указанные платежи в соответствующем квартале не осуществляются.

 Налогоплательщики имеют право перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли, подлежащей исчислению. В этом случае исчисление сумм авансовых платежей производится налогоплательщиками исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца.

 При этом сумма авансовых платежей, подлежащая уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей. Налогоплательщик вправе перейти на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли, уведомив об этом налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, в котором происходит переход на эту систему уплаты авансовых платежей. При этом система уплаты авансовых платежей не может изменяться налогоплательщиком в течение налогового периода.

 3. Организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 настоящего Кодекса, не превышали в среднем трех миллионов рублей за каждый квартал, а также бюджетные учреждения, иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации товаров (работ, услуг), участники простых товариществ в отношении доходов, получаемых ими от участия в простых товариществах, инвесторы соглашений о разделе продукции в части доходов, полученных от реализации указанных соглашений, выгодоприобретатели по договорам доверительного управления уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода.

 4. Если налогоплательщиком является иностранная организация, получающая доходы от источников в Российской Федерации, не связанные с постоянным представительством в Российской Федерации, обязанность по определению суммы налога, удержанию этой суммы из доходов налогоплательщика и перечислению налога в бюджет возлагается на российскую организацию или иностранную организацию, осуществляющую деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство (налоговых агентов), выплачивающих указанный доход налогоплательщику. Налоговый агент определяет сумму налога по каждой выплате денежных средств или иному получению дохода.

 5. Российские организации, выплачивающие налогоплательщикам доходы в виде дивидендов, а также в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, подлежащим налогообложению в соответствии с настоящей главой, определяют сумму налога отдельно по каждому такому налогоплательщику применительно к каждой выплате указанных доходов:
 1) если источником доходов налогоплательщика является российская организация, обязанность удержать налог из доходов налогоплательщика и перечислить его в бюджет возлагается на этот источник доходов.В этом случае налог в виде авансовых платежей удерживается из доходов налогоплательщика при каждой выплате таких доходов;
 2) при реализации государственных и муниципальных ценных бумаг, при обращении которых предусмотрено признание доходом, полученным продавцом в виде процентов, сумм накопленного процентного дохода (накопленного купонного дохода), налогоплательщик - получатель дохода самостоятельно осуществляет исчисление и уплату налога с таких доходов.При реализации (выбытии) государственных и муниципальных ценных бумаг, при обращении которых не предусмотрено признание доходом, полученным продавцом в виде процентов, сумм накопленного процентного дохода (накопленного купонного дохода), налогоплательщик - получатель дохода самостоятельно осуществляет начисление и уплату налога с таких доходов, облагаемых по налоговой ставке, установленной пунктом 1 статьи 284 настоящего Кодекса, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом. Информация о видах ценных бумаг, по которым применяется порядок, установленный настоящим пунктом, доводится до налогоплательщиков уполномоченным Правительством Российской Федерации федеральным органом исполнительной власти.

 6. Организации, созданные после вступления в силу настоящей главы, начинают уплачивать ежемесячные авансовые платежи по истечении полного квартала с даты их государственной регистрации.

III. Совершенствование уплаты налога на прибыль

3.1. Международный опыт налогообложения прибыли

 В странах Запада налог на прибыль компаний (корпоративный налог) существует на постоянной основе с начала второй мировой войны. Система налогообложения прибыли построена в целом по единой схеме: прибыль компаний облагается как центральным правительством, так и местными органами власти; объектом обложения выступает чистая прибыль; ставки налога, как правило, устанавливаются пропорционально или имеют незначительную прогрессию. Чистая прибыль, подлежащая налогообложению, равняется валовой прибыли (разница между выручкой от реализации продукции или услуг и её стоимостью для юридического лица), уменьшенной на сумму разрешенных вычетов и налоговых льгот.

 К основным сокращениям валовой прибыли относятся: так называемые "бумажные вычеты", налоговый кредит, отсрочка платежа, полное освобождение от налога и др. "Бумажные вычеты" - это различные транспортные издержки, расходы на социальную деятельность, убытки, проценты по задолженности, расходы на рекламу, административно-управленческие расходы, амортизационные отчисление и прочие. Среди указанных исключений ведущее место занимает ускоренная амортизация (сверх нормального износа), в соответствии с которой, устанавливаются повышенные нормы амортизации, обеспечивающее освобождение отчислений в амортизационный фонд от обложения налога на прибыль.

 Ускоренное накопление капитала достигается не только повышенными нормами амортизационных отчислений, но и использованием особых методов расчета (уменьшенного остатка и суммы чисел). При методе уменьшенного остатка амортизационные отчисления рассчитываются в виде постоянного процента к остаточной (еще не списанной к данному моменту) стоимости основного капитала. Другой метод, не получивший широкого распространения из-за сложности расчета, предполагает определение нормы амортизационных отчислений числа лет, оставшихся до истечения амортизационного срока. К сумме цифр от единицы до числа, равной общей продолжительности этого срока.

 Налоговый кредит представляет собой вычеты из начисленного налога. А не из валовой прибыли, как при обычных налоговых льготах. К нему относятся: инвестиционный налоговый кредит, т.е. скидка, равная определенной доле новых капитальных вложений с рассчитанной суммы налога на прибыль корпораций; кредит по налогам за рубежом, т.е. налоговая льгота в виде разности между суммой налога, уплаченной за границей, и суммой налога, которую необходимо внести в стране нахождения компании. В США насчитывается около 20 таких налоговых кредитов, во Франции - около 10. Большинство зарубежных стран устанавливает максимальный уровень разрешенных вычетов.

 Отсрочка уплаты налога на прибыль и полное освобождение от платежа - важные налоговые льготы. Первая может предоставляться на определенный срок (3-5 лет) или при наступлении определенных условий. Обычно такой льготой пользуются новые приоритетные отрасли производства. Реже применяется полное освобождение от какого-либо налога.

Ставка корпорационного налога в высокоразвитых странах колебалась в пределах 50%. В 80-е годы в результате проведения налоговых реформ она значительно снизилась: в Великобритании -с 50 до 35%, в США -с 46 до 34%, в Канаде -с 50 до 29%.

 Налог на доходы корпораций в США занимает лишь третье место в доходах бюджета. Вносится он ступенчато: Корпорация уплачивает 15% за первые 50 тыс. долл. налогооблагаемого дохода, 25% за следующие 25 тыс. долл. и 34% на оставшуюся сумму. Кроме того, на доходы в пределах от 100 тыс. до 335 тыс. долл. установлен дополнительный сбор в размере 5%. Такое ступенчатое налогообложение имеет огромное значение для средних и малых предприятий. Налоги на доходы корпораций взимаются также и в бюджеты штатов, ставка налога, как правило, стабильна.

 Налог на доходы корпораций имеет большое количество льгот. Из чистого дохода вычитаются штатные и местные налоги на доходы, 100% дивидендов от находящихся в полной собственности местных дочерних компаний, 70—80% дивидендов, полученных от облагаемых налогом местных корпораций, проценты по ценным бумагам местных властей и штатов, взносы в благотворительные фонды. Применяются налоговые льготы на амортизации, льгота на инвестиции, на научно-исследовательские работы.

 Действуют налоговые скидки, стимулирующие использование альтернативных видов энергии. Компаниям предоставляется налоговая скидка в размере 50% стоимости оборудования, использующего солнечную энергию или энергию ветра в ходе производственного процесса.

 Для поддержки отраслей добывающей промышленности в 80-е годы была введена налоговая скидка на истощение недр, которая позволяет снижать налог на прибыль корпораций, работающих в данных отраслях. Эта скидка не должна уменьшать налог более чем на 50%.

 Тенденция к увеличению количества льгот наблюдается как в российском, так и в зарубежном налоговом законодательстве. Американские специалисты из Национального бюро экономических исследований отмечают, что только законодательное снижение ставок обложения прибылей корпораций в последние 25 лет способствовало сокращению объема поступлений налога на прибыль корпораций почти на 50%.

 В Австрии приняты законодательные положения, согласно которым от корпоративного налога освобождается доход, полученный компаниями от капитальных вложений. Эта льгота позволяет на практике освобождать от налогообложения любую долю дохода, а также дивиденды, выплачиваемые одной австрийской корпорацией другой. Если же компании участвуют в капитале иностранных фирм, то получаемые ими от национальных корпораций дивиденды, доходы от прироста капитала и доходы от так называемого неявного распределения прибыли зарубежных фирм также не подлежат обложению корпоративным налогом.

 В особых случаях с корпораций взимается налог на сверхприбыль. Например, такой налог применялся во время войны во Вьетнаме. В на­чале 80-х годов был введен налог на сверхприбыль от нефти, который должен был уменьшить предполагаемый рост прибыли нефтяных компа­ний от снятия контроля над внутренними ценами на нефть. Базой налого­обложения служила разница между продажной ценой нефти и её базовой ценой.

 Налог на доходы от продажи капитальных активов взимается по той же ставке, что и в целом с дохода корпораций (максимально — 34%). Но если при этой операции вместо дохода образуются убытки, то сумма убытков не может вычитаться из налогооблагаемого дохода.

 Налог на прибыль компаний в Австралии занимает, как и в России второй по значимости источник доходных поступлений федеральных органов власти.

Плательщиками налога являются компании – любые корпорации или ассоциации (но не товарищества) независимо от того зарегистрированы они или нет. На практике, плательщиками налога являются в основном компании с ограниченной ответственностью (австралийские и иностранные).

 Субъектом налогообложения является конкретная компания, но не ее собственники. Однако в некоторых случаях, когда компания не в состоянии уплатить налог после продажи своих акций, налоговая инспекция может обязать уплатить этот налог приобретателей акций.

 Под объектом налога на прибыль юридических лиц понимается налогооблагаемая прибыль, которая рассчитывается как разница между валовой прибылью предприятия за год и установленными скидками. Понятие валовой прибыли не определено законодательно, но при расчете налога под ним подразумеваются все доходы, полученные в результате торговой деятельности, плата за оказанные услуги, арендная плата, проценты, дивиденды и т.д.

 Ставка налога составляет в настоящее время 36% как для частных, так и для публичных компаний и применяется в отношении компаний резидентов и нерезидентов. Отделения иностранной компании уплачивают налог по той же ставке.

 Закон об определении облагаемого налогом дохода предусматривает большой перечень льгот по уплате налога на прибыль. Кроме вычетов, касающихся отдельных видов дивидендов, Закон устанавливает следующие виды налоговых вычетов:

- затраты необходимые для получения прибыли, подлежащей налогообложению, вычитаются из нее в тот год, в который эти затраты сделаны;

- амортизация движимых активов (оборудование, мебель и т.д.);

- расходы на приобретение предприятия и оборудования, которое используется исключительно для проведения исследований и развития;

- расходы на приобретение или продление срока действия патента на изобретение, на регистрацию промышленного образца, авторского права и т.д.

 Для налоговой системы Австралии характерны все основные тенденции, свойственные налоговым системам экономически развитых стран. Если раньше (до середины 20 века) основным источником бюджетов всех уровней в Австралии были косвенные налоги (прежде всего таможенные пошлины), то в настоящее время налоговая система ориентируются на прямые налоги.

 В Германии налог на доходы корпораций относится к общим налоговым поступлениям федераций и земель. Корпорационным налогом облагаются Акционерные общества, кооперативы, страховые ассоциации, промышленные и коммерческие предприятия, институты и фонды, созданные для реализации специальных целей.

 Резиденты, то есть корпорации и товарищества, если их руководящие органы находятся в пределах страны или на ее территории зарегистрированы, несут неограниченную налоговую ответственность, уплачивая налог со своих доходов, независимо от источника их получения. А нерезиденты подлежат ограниченной налоговой ответственности, распространяющейся только на доходы, получаемые на территории Германии.

 Основу налога составляют прибыли от сельскохозяйственной, лесной, коммерческой деятельности, занятости на собственном предприятии, а при других типах дохода - превышение выручки над текущими расходами. Налог начисляется на доход, полученный корпорацией в течение календарного года.

 В Законе о налоге с корпораций содержатся различные налоговые ставки: 45% для нераспределяемой прибыли, 30% для прибыли, распределяемой в виде дивидендов.Для создания базы повышения или понижения тарифного налога с корпораций последние должны вести постоянный дифференцированный учет того, облагается ли, а если да, то в каком размере, распределяемый собственный капитал корпорационным налогом. Об этом корпорация представляет особую налоговую декларацию, на основании которой она получает платежное извещение.

 Законодатель предусматривает довольно широкий перечень льгот по данному налогу. От его уплаты полностью освобождаются Федеральная почтовая администрация, Федеральная железная дорога, Бундесбанк, корпорации, ассоциации, трасты и фонды, ставящие перед собой некоммерческие, благотворительные или религиозные цели; ассоциации, занимающиеся жилищным строительством и связанными с этим проблемами, деятельность которых признана общественно полезной; профессиональные и торговые ассоциации при условии, что их конечные цели не являются коммерческими; пенсионные и аналогичные социальные фонды; сельскохозяйственные кооперативы и ассоциации.

Кроме того, при расчете облагаемого дохода среди прочих могут быть сделаны следующие вычеты:

· издержки выпуска акций;

· расходы, понесенные в связи с развитием научной деятельности;

· проведением национальной политики;

· проведение иных заслуживающих стимулирование мероприятий.

 Во Франции корпорационный налог уплачивается государственными предприятиями, корпорациями, ассоциациями и частными компаниями с прибыли от предпринимательской деятельности, осуществляемой на территории страны. Эта прибыть складывается из разницы между чистыми активами в начале и в конце финансового года за вычетом дополнительно произведенных капиталовложений.

 С компаний нерезидентов, имеющих недвижимость во Франции, налог на прибыль юридических лиц взимается в размере утроенной ренты, которая могла бы быть получена от аренды недвижимого имущества.

 От налогообложения при определенных условиях освобождаются муниципалитеты, сельскохозяйственные кооперативы, инвестиционные компании. Льготный режим по данному налогу установлен в специальных зонах предпринимательской деятельности. Так, предприятие с численностью работающих не менее 10 человек, зарегистрированное в такой зоне, освобождается от уплаты корпорационного налога в течение первых 10 лет своего функционирования. Эта мера не распространяется лишь на банки и страховые учреждения.

 Основная ставка налога США на доходы корпораций - 34%. НО уплачивается данный налог ступенчато: 15% за первые 50 тыс. долларов налогооблагаемого дохода, 25% - за следующие 25 тыс. долларов, и 34% - на оставшуюся сумму. Кроме того, с доходов от 100 до 335 тыс. долларов взимается дополнительный 5-процентный налог. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебное пособие для студентов вузов - М.: ИНФРА-М, 2001. С. 91

 В США, как и в Германии, обложение корпорационными налогами сопровождается большим количеством льгот. От него освобождаются проценты по ценным бумагам местных властей и штатов, взносы в благотворительные фонды, дивиденды от дочерних компаний. Налоговые льготы применяются в рамках системы ускоренного возмещения стоимости основного капитала, инвестиционной деятельности, НИОКР. Действуют налоговые скидки, стимулирующие использование альтернативных видов энергии. Компаниям предоставляется «налоговый кредит» в размере 50% стоимости произведенного оборудования, работающего с использованием солнечной энергии или энергии ветра.

 Наряду с многочисленными льготами в особых случаях юридические лица обязываются уплачивать налог на сверхприбыль.

 Одной из отличительных черт налогообложения в Японии является преобладание прямых налогов, в число которых входит и налог на прибыль корпораций (корпоративный подоходный налог). Этот налог взимается с чистой прибыли. Если корпорация прекращает свою деятельность в результате слияния или роспуска, то подоходному налогообложению подлежит доход от ликвидации.

 Налогоплательщики самостоятельно заполняют налоговые декларации и одновременно с их подачей представляют в налоговые органы заявления о доходах и убытках.

Ставки корпоративного подоходного налога остаются неизменными с 1991 года. Они составляют: 28% - для предприятий мелкого и среднего бизнеса, 27% - для всех остальных налогоплательщиков.

 Японские исследователи налоговой проблематики обычно выделяют при группы субъектов, несущих бремя налога на прибыль корпораций: сами корпорации; те, кто предоставляет корпорациям капитал и «организаторские способности»; потребители товаров и услуг, соответственно производимых и оказываемых корпорациями.

3.2. Оптимизация налога на прибыль

 Оптимизация отдельных налогов предполагает рассмотрение различных элементов налога: объекта налогообложения, налоговой базы, налогового периода, налоговой ставки, порядка исчисления и срока уплаты соответствующего налога. Наибольшее внимание на стадии оптимизации налогов также уделяется использованию льгот и освобождение от налогов и от исполнения обязанностей по исчислению и уплате налогов ( например, использование налогового кредита, инвестиционного кредита, рассрочек).

 Плательщиками налога на прибыль являются организации, осуществляющие в России предпринимательскую деятельность и имеющие объект налогообложения - прибыль. При этом плательщиком налога признаются российские организации, а также иностранные организации, как осуществляющие свою деятельность в нашей стране через постоянные представительства, так и не осуществляющие в России такую деятельность, но получающие доходы от источников в Российской Федерации. Налоговый Кодекс РФ - 2006. - Новосибирск «Рипэл», 2006

 Для обеспечения полной и своевременной уплаты налога важно установить, что же является объектом налогообложения.

 Объектом является прибыль, полученная налогоплательщиком.

 Для определения прибыли российских организаций из полученных ими доходов необходимо вычесть расходы, связанные с получением этих доходов. При этом следует отметить, что к вычету из доходов принимаются не любые, а только необходимые, обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком в указанных выше целях. При этом под обоснованными затратами в соответствии с российским налоговым законодательством понимается экономически оправданные расходы, оценка которых выражена в денежной форме и которые произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Подпорин Ю.А. Четыре способа сохранения прибыли// Экономика и жизнь№40,2003

 Документальное подтверждение затрат должно быть обеспечено документами, оформленными в соответствии с российским законодательством.

 Необходимо также иметь в виду, что указанные затраты могут приниматься к вычету из доходов в тех налоговых или отчетных периодах, в которых они осуществлены налогоплательщиком в соответствии с проводимой им учетной политикой.

 Для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в России через постоянные представительства, прибыль определяется как полученный через эти представительства доход, уменьшенный на величину произведенных ими расходов.

 Объектом налогообложения для российских организаций является прибыль, полученная в налоговом периоде от источников как в РФ, так и за ее пределами, а для иностранных организации - только от источников в РФ.

 Прибыль представляет собой достаточно сложную структуру, включающую в себя сумму доходов от реализации товаров, работ, услуг или имущественных прав, также внереализационных доходов, уменьшенных на сумму расходов, связанных с производством и реализацией, и на сумму внереализационных расходов. Богатая И.Н., Королева Н.Ю., Кузнецова Л.Н.Как минимизировать ваши налоги. Серия «50 способов».- Ростов на Дону, Феникс,2001

 К доходам в целях налогообложения относятся доходы от реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав, т.е. доходы от реализации, а также внереализационные доходы.

 При определении указанных доходов из них должны быть исключены суммы налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателю или приобретателю товаров, работ, услуг или имущественных прав.

 Доходы, выраженные в иностранной валюте, должны учитыватся налогоплательщиком в совокупности с доходами, выраженными в рублях. При этом доходы в иностранной валюте пересчитываются на рубли по официальному курсу Банка России на дату признания соответствующего дохода.

 Доход от реализации для целей налогообложения представляет собой выручку от реализации товаров, работ и услуг как собственного производства, так и раннее приобретенных, а также выручку от реализации имущественных прав.

 Выручка от реализации при этом определяется исходя из всех поступлений, выраженных в денежной или натуральной форме, и связанных с расчетами за реализованные товары, работы, услуги и имущественные права.

 Все остальные полученные налогоплательщиком доходы, не связанные с поступлением средств от реализации, считаются внереализационными доходами.

 К внереализационным доходам налогоплательщика относятся доходы от долевого участия в других организациях, доходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда штрафов, пеней или других санкций за нарушение договорных обязательств, а также суммы возмещения убытков или ущерба, доходы от сдачи в аренду.

 Оптимизация налога на прибыль является важнейшим моментом принятия управленческих решений, поскольку данный налог оказывает непосредственное влияние на финансовые результаты деятельности хозяйствующего субъекта исходя из принятой стратегии развития.

 Планирование налога на прибыль осуществляется при международном налоговом планировании, при разработке учетной политики организации, при заключении различных договоров. В рамках международного налогового планирования следует сказать о том, что наиболее глобальный характер имеют общие соглашения об устранении двойного налогообложения доходов и имущества, которые обычно состоят из трех частей: в первой части устанавливается сфера действия соглашения, во второй - определяются налоговые режимы, в третей - предусматриваются методы и порядок выполнения соглашений. Урегулирование налоговых отношений между различными странами осуществляется путем заключения двухсторонних налоговых соглашений.

 Имеющиеся у России соглашения об избежании двойного налогообложения сгруппированы по рассматриваемым в них вопросам на следующие виды:

· по строительно-монтажным работам;

· по дивидендам, выплачиваемым иностранному лицу российским лицом;

· по процентам, выплачиваемым иностранному лицу российским лицом;

· по международным перевозкам;

· выплаты вознаграждений иностранным гражданам за работу по найму;

· выплата вознаграждений за работу по найму на строительных и строительно-монтажных площадках.

 Следует отметить, что в России возможны два способа использования таких договоров: 1) предварительное освобождение от налогообложения пассивных доходов иностранных юридических лиц из источников в России; 2) возврат налогов на доходы иностранных юридических лиц из источников в России. Использование соглашений об избежании двойного налогообложения позволяет предприятиям получать реальную экономию в случае, если ставка в другой стране меньше, чем в России. Александров И.М. Налоги и налогообложение: учебник - М.: «Дашков и К»,2006

 В современных условиях законодательно закреплена необходимость учитывать налоговые аспекты при составлении приказа по учетной политике. В соответствии с главой 25 НК РФ организация может в своей учетной политике определить следующие моменты:

· метод определения доходов и расходов (ст. 271, 273 НК РФ);

· порядок уплаты налога на прибыль и авансовых платежей по обособленным подразделениям организации (п.2 ст.288 НК РФ);

· налоговый учет амортизируемого имущества (ст.259 НК РФ);

· порядок формирования резервов по сомнительным долгам (ст.266 НК РФ);

· порядок формирования резервов по гарантийному ремонту и обслуживанию (ст.267 НК РФ);

· порядок уплаты налога на прибыль (ст. 286 НК РФ). Налоговый Кодекс РФ - 2006. - Новосибирск «Рипэл», 2006

 Например, для целей налогообложения прибыли амортизацию начисляют одним из методов предусмотренных ст. 259 гл.25 НК РФ - линейным или нелинейным. Кроме того, для целей налогообложения может применятся ускоренная амортизация, регламентируемая Постановлением Правительства РФ от 09.08.94 №967 «Об использовании механизма ускоренной амортизации и переоценке основных фондов». Для целей бухгалтерского учета организации, использующие ускоренную амортизацию, могут применять один из четырех способов амортизации, предусмотренных в п. 4.2 ПБУ №6/97. В том случае, если амортизационные отчисления, исчисленные используемым в организации способом, окажутся больше суммы отчислений, исчисленной при ускоренной амортизации, производится корректировка прибыли в общеустановленном порядке. Реформа бухгалтерского учета. Все 20 ПБУ. - Новосибирск. «Рипэл», 2005

 Текущее планирование хозяйствующего субъекта предполагает разработку наравне с учетной политикой и договорную политику, под которой подразумевается использование возможностей выбора типа договора, партнера сделки, условий хозяйственных договоров с целью достижения желаемого финансового результата или определенной структуры активов организации. К основным инструментам договорной политики относятся:

· выбор контрагента;

· выбор вида договора;

· определение отдельных условий договора.

 В рамках договора дарения в соответствии с п.2 ст. 248 НК РФ для целей налогообложения имущество, работы, услуги или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать услуги).

 Доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав для целей исчисления налога на прибыль признаются внереализационными доходами налогоплательщика (п.8 ст.250 НК РФ).

 При этом оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, но не ниже определяемой в соответствии с главой 25 НК РФ остаточной стоимости - по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) - по иному имуществу . Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком - получателем имущества документально или путем проведения независимой оценки.

 В ст.251 НК РФ предусмотрены доходы, полученные в результате передачи имущества на безвозмездной основе, которые не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. В частности, не облагаются налогом на прибыль организаций следующие доходы (п.1 ст.251 НК РФ в редакции Закона РФ от 29.05.2002 №57/ФЗ):

· средства, полученные в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) РФ и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты РФ о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия ) РФ» (пп.6);

· имущество, полученное бюджетными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней (пп.8);

· имущество, полученное российской организацией безвозмездно (пп.11):

1) от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны не менее чем на 50% состоит из вклада (доли) передающей организации;

2) от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны не менее чем на 50% состоит из вклада (доли) получающей организации;

3) от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны не менее чем на 50% состоит из вклада этого физического лица. При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение 1 года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам;

4)имущество, полученное организациями в рамках целевого финансирования. При этом организации, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования (пп. 14).

В соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций» (ст. 249 «Доходы от реализации», ст. 250 «Внереализационные доходы», ст. 251 «Доходы, не учитываемые при определении налогооблагаемой базы») при получении имущества по договору безвозмездного пользования объекта обложения налогом на прибыль у предприятия не возникает.

Заключение

 Налог на прибыль является одним из важнейших налогов в налоговой системе Российской Федерации. Его ставка достаточно высока даже после снижения с 35 до 30%, что предполагает крупные суммы выплат. Но не смотря на это, поступления в бюджет от этого налога постоянно снижаются. Одной из причин является кризис российских предприятий, для многих из которых в последнее время нулевая прибыль - уже хороший результат. Другая причина заключается в том, что даже успешно функционирующие фирмы стараются любыми путями занизить свою прибыль в целях снижения сумм выплат в бюджет. И все это притом, что существует большое количество льгот по налогу на прибыль. Как раз вопрос эффективности применения льгот является одним из наиболее спорных.

 Сторонники сохранения льгот по налогу на прибыль считают, что они носят не только стимулирующий, но и регулирующий характер. Отмена льгот, по их мнению, лишит предприятия большей части инвестиций и возможности содержания социальной сферы. В свою очередь это не сможет не отразиться на эффективности их деятельности, а значит и на собираемости налогов в целом. В такой ситуации решением проблемы может стать пересмотрение и усовершенствование льгот, а не их полная отмена.

 Основным аргументом противников льгот по налогу на прибыль является существенное снижение поступлений в бюджет в связи с их применением. Они считают, что после отмены льгот поступающие суммы налога на прибыль увеличатся примерно вдвое. Но при этом они не учитывают, что и налоговая нагрузка сильно возрастет, причем не только по налогу на прибыль, но и по совокупности всех налогов, так доля налога на прибыль велика и составляет около 32%. И, так как коренная причина неплатежей в бюджет состоит в отсутствии источников средств на предприятии, устранение льгот по налогу на прибыль собираемости налогов не увеличит.

Список литературы

1. Налоговый кодекс РФ. (Часть первая от 31 июля 1998 г. N 146-ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000 г. N 117-ФЗ (с изменениями 28 апреля 2009 г.). - М.: Омега-Л, 2009.

2. Приказ Министерства финансов Российской Федерации "Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации" от 29 июля 1998 г. № 34-н (с изм. и доп. на 2008 г.)

3. Налоговый кодекс РФ часть 2 от 05.08.2000 N 117-ФЗ

4. Закон РФ от 27.12.1991 N 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций»

5. Александров, И. М. Налоги и налогообложение :учеб. для вузов . - М. : Дашков и К , 2004 . - 293 с.

6. Бехтерева Е.В., Налог на прибыль.: - М.: Издательская группа АСТ, 2007. -190с.

7. Касьянова Г.Ю. Налог на прибыль. Практика исчисления и уплаты. - М.: АБАК, 2009.

8. Клюкович З.А. Налоги и налогообложение. - М.: Феникс, 2009.

9. Налоги и налогообложение / Под редакцией В. В. Кузьменко. - М.: ГИОРД, 2008.

10. Налоги и налогообложение / Под редакцией Л. Юриновой. - М.: Питер, 2009.

11. Налоги: Учебное пособие. - М.: Юнити-Дана, 2008.

12. Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации. - М.: Финансы и статистика, 2008. - 496 с.

13. Петров М.А. Налоговая система и налогообложение в России. - М.: Феникс, 2008.

14. Сердюков А.Э., Вылкова Е.С., Тарасевич А.Л. Налоги и налогообложение: Учебник. - М.: Питер, 2008.

15. Скворцов О.В. Налоги и налогообложение. - М.: Академия, 2009.

16. Скрипниченко В.А. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. - М.: Питер, БИНФА, 2009.