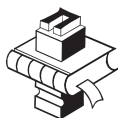


Г.Б. Полисюк, И.В. Родкина, А.А. Сучилин

Практика налогообложения в Российской Федерации



Палеотип

Москва, 2006

УДК 336.2
ББК 65.261.4
Б82

Б82 **Полюсюк, Г.Б.**

Практика налогообложения в Российской Федерации / Г.Б. Полюсюк, И.В. Родкина, А.А. Сучилин. — М. : Издательство «Палеотип», 2006. — 88 с.

ISBN 5-94727-228-8

УДК 336.2
ББК 65.261.4

ISBN 5-94727-228-8

© Полюсюк Г.Б., Родкина И.В.,
Сучилин А.А., 2006
© Издательство «Палеотип», 2006

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	5
-----------------------	---

Глава 1

Налоги как экономическая и правовая категория	7
--	---

1.1. Развитие налоговой системы в Российской Федерации	7
---	---

1.2. Налоги как объект налогового учета и аудита	14
---	----

1.3. Экономическая сущность и взаимосвязь аудита с налогами	22
--	----

Глава 2

Налоговый аудит и сопутствующие налоговые услуги	30
---	----

2.1. Методы проведения налогового аудита	30
---	----

2.2. Планирование налогового аудита и организация системы внутреннего контроля	35
---	----

2.3. Особенности оказания сопутствующих налоговых услуг	40
--	----

Глава 3

Постановка налогового учета на предприятии	51
---	----

3.1. Методика налоговой проверки на примере проверки расчетов налога на добавленную стоимость	51
--	----

3.2. Методика проверки документооборота проверки расчетов на примере налога на добавленную стоимость	63
3.3. Положение по учету налога на добавленную стоимость	65
Литература	83
Приложение	86

ВВЕДЕНИЕ

Налоги — один из способов управления и обеспечения взаимосвязи общегосударственных интересов с коммерческими интересами предприятий, независимо от их ведомственной подчиненности, форм собственности и организационно-правовой формы. С помощью налогов определяются взаимоотношения предпринимателей и предприятий с федеральными, региональными и местными бюджетами, регулируется внешнеэкономическая деятельность, стимулируется привлечение иностранных инвестиций. Налоговые платежи являются основным источником денежных средств, с помощью которых государство осуществляет свои общественные функции. За счет налогового обложения существует социальная система и обеспечивается конечное распределение доходов между людьми.

В России при переходе от административно-директивных методов управления экономикой к рыночным резко возросли роль и значение налогов как регулятора экономики, как способа поощрения и развития приоритетных отраслей народного хозяйства. Посредством налогов в России стали развиваться наукоемкие производства. Именно налоговая система стала главным предметом дискуссий о путях и методах реформирования, а также острой критики.

Авторы рассматривают лишь ту сторону налоговых взаимоотношений, при которой хозяйствующий субъект сталкивается с независимыми негосударственными проверяющими органами:

- ◆ внешними — независимые аудиторы и аудиторские компании;
- ◆ внутренними — контрольно-ревизионные управления (КРУ) или, используя современный термин, отделы внутреннего аудита.

При этом умышленно не затрагиваются взаимоотношения хозяйствующего субъекта с налоговыми органами, а также не используются методические указания налоговых органов по проведению документальных налоговых проверок. Это связано с тем, что взаимоотношения с налоговыми органами четко рег-

ламентированы налоговым законодательством и отличаются от взаимоотношений с независимыми проверяющими органами, которые строятся на договорной основе с учетом тех задач, которые представляют интерес для заказчика.

Не делается акцент и на том, в какой сфере деятельности работают аудируемые предприятия, какой формой собственности обладают и к какой организационно-правовой форме принадлежат. Главная идея заключается в попытке создать унифицированные методологические основы проведения налоговых проверок, а также проанализировать круг сопутствующих налоговых услуг.

Предлагаемая методология, по замыслу авторов, универсальна и может быть использована специалистами при проведении налогового аудита с учетом особенностей и специфики деятельности аудируемого предприятия.

ГЛАВА 1

НАЛОГИ КАК ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ПРАВОВАЯ КАТЕГОРИЯ

1.1. Развитие налоговой системы в Российской Федерации

Аудиторская проверка затрагивает не только аудируемое предприятие и субъектов, пользующихся аудиторской информацией, но и государство на уровне бюджетных отношений.

Бюджетные отношения представляют собой финансовые взаимоотношения государства на федеральном, региональном и местном уровнях с организациями и населением при формировании и использовании централизованного фонда денежных ресурсов, именуемого бюджетом.

Формирование и исполнение бюджета базируется на бюджетной классификации, в которой выделяются целевые направления государственной деятельности, вытекающие из основных функций государства, — фискальная (с ее помощью образуются государственные денежные фонды, т. е. материальные условия для функционирования государства) и регулирующая (которая оказывает серьезное влияние на воспроизводство, его темпы, накопление капитала, платежеспособный спрос населения). Эти функции взаимосвязаны и ни одна из них не может развиваться в ущерб другой.

Регулирующая функция делится на *распределительную* и *стимулирующую*. Первая функция предполагает перераспределение доходов юридических и физических лиц в соответствии с принятыми в обществе критериями целесообразности и социальной справедливости, вторая функция реализуется посредством предоставления льгот и привилегий.

Доходы бюджетов формируются в соответствии с бюджетным и налоговым законодательством Российской Федерации (в составе доходов бюджетов обособленно учитываются доходы целевых бюджетных фондов).

Доходы консолидированного бюджета Российской Федерации образуются за счет налоговых и неналоговых видов доходов, а также за счет безвозмездных перечислений.

Налоговые доходы можно классифицировать по следующим группам:

- ◆ предусмотренные налоговым законодательством Российской Федерации федеральные, региональные и местные налоги и сборы, а также пени и штрафы (налог на прибыль, подоходный налог с физических лиц, налог на добавленную стоимость, акцизы, налоги на имущество, платежи за использование природных ресурсов, налоги на внешнюю торговлю и внешнеэкономические операции);

- ◆ предоставленные налоговые кредиты, отсрочки и рассрочки по уплате налогов и иных обязательных платежей в бюджет.

Неналоговые доходы можно классифицировать по следующим группам:

- ◆ доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности (арендная плата, проценты по остаткам бюджетных средств на счетах в кредитных организациях, доходы от передачи имущества в доверительное управление, плата за пользование бюджетными средствами, доходы от предпринимательской деятельности и др.);

- ◆ доходы от продажи или иного возмездного отчуждения имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности;

- ◆ доходы от платных услуг, оказываемых соответствующими органами государственной власти, органами местного самоуправления, а также бюджетными учреждениями, находящимися в ведении соответственно, федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления;

- ◆ средства, полученные в результате применения мер гражданско-правовой, административной и уголовной ответственности, в том числе штрафы, конфискации, компенсации, а также средства, полученные в возмещение вреда, причиненного Российской Федерации, субъектам Российской Федерации, муниципальным образованиям, и иные суммы принудительного изъятия;

- ◆ доходы в виде финансовой помощи и бюджетных ссуд, полученные от бюджетов других уровней;

- ◆ безвозмездные перечисления;

- ◆ иные неналоговые доходы.

В соответствии с перечисленными доходами консолидированного бюджета Российской Федерации разработана таблица «Структура консолидированного бюджета Российской Федерации в 1999 году» показывающая абсолютные и относительные суммы налоговых и неналоговых поступлений в консолидированный бюджет (для примера взят 1999 г. на основании данных главного управления федерального казначейства).

Таблица 1

Структура консолидированного бюджета Российской Федерации, 1999 г.

Наименование показателей	Млрд. руб.	% к итогу
1	2	3
Доходы	759,3	100,0
В том числе:		
Налоговые доходы	640,1	84,3
Из них:		
налог на добавленную стоимость	182,0	24,0
налог на прибыль предприятий	135,6	17,9
подходный налог с физических лиц	76,2	10,0
акцизы	71,9	9,5
платежи за пользование природными ресурсами	27,9	3,7
налог на имущество	35,0	4,6
прочие	111,5	14,6
Неналоговые доходы	52,3	6,9
Из них:		
от внешнеэкономической деятельности	22,5	3,0
от имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности, или деятельности предприятий	13,6	1,8
прочие	16,2	2Д
Безвозмездные перечисления	8,5	1,1
Доходы целевых внебюджетных фондов	58,4	7,7

Как видно из табл. 1 налоговые поступления в консолидированный бюджет Российской Федерации составляют 84%, а также 7,7% занимают поступления в целевые внебюджетные фонды.

Рассмотрим историю формирования современной структуры налоговых поступлений в государстве.

Основоположником теории налогообложения считается шотландский экономист и философ Адам Смит.

В его книге «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776 г.) он сформулировал *основные принципы налогообложения*:

- ◆ *принцип справедливости*, утверждающий всеобщность обложения и равномерность распределения налога между гражданами соразмерно их доходам;

- ◆ *принцип определенности*, требующий, чтобы сумма, способ и время платежа были заранее точно известны плательщику;

- ◆ *принцип удобства* предполагает, что налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые представляют наибольшие удобства для плательщика;

- ◆ *принцип экономии*, заключающийся в сокращении издержек взимания налога, в рационализации системы налогообложения.

Именно в конце XVIII в. закладывались основы современного государства, проводящего активную экономическую, в том числе финансовую и налоговую политику. Это касалось, как стран Западной Европы, так и России.

Важную роль в налоговой системе стал играть налог с оборота. В европейских странах он эволюционировал в налог на добавленную стоимость (НДС), в России же он больше тяготел в сторону акцизов. На протяжении многих лет налог с оборота вызывал отклонение цен на товары от их стоимости, препятствовал установлению рыночных цен и развитию хозрасчетных отношений.

Другим важным налогом был подоходно-поимущественный налог. Он представлял собой прежде всего налог на капитал. Поимущественное обложение было прогрессирующим. В результате всякое слияние капиталов было практически невозможно.

В дальнейшем финансовая система России эволюционировала в направлении, противоположном общемировому развитию. От налогов она перешла к административным методам изъятия прибыли предприятий и перераспределения финансовых ресурсов через бюджет страны.

Фундаментом будущей налоговой системы Российской Федерации, отвечающий требованиям рыночной экономике, послужили экономические реформы 1992 г.

В результате этих преобразований налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на прибыль, подоходный налог и налоги на имущество, составляющие основу налоговых систем большинства развитых стран, обеспечили в 1992 г. 80% доходов консолидированного бюджета.

Наиболее важным достижением реформы 1992 г., несомненно, стала замена налога с оборота на НДС и акцизы.

В рыночной экономике НДС — один из наиболее устойчивых и эффективных налогов. Система его сбора сравнительно проста и защищена от инфляции, а уклонение от него затруднено из-за непрерывности процесса платежей и взимания налога на всех стадиях движения продукции и услуг. Этот налог равномерно распределяется по всем секторам экономики и не вызывает диспропорций и искажений в сравнительных ценах, которые возникают при использовании других налогов. В 1992 г. поступления НДС составили более трети доходов консолидированного бюджета.

Несомненным шагом вперед явилось введение акцизов, которые заменили дифференцированные ставки прежнего налога с оборота, а также декларирование доходов при взимании подоходного налога.

Радикально изменив состав и структуру налоговых платежей, реформа 1992 г. не смогла, однако, коренным образом повлиять на политику взимания налогов.

Налоговая политика России формировалась в результате действия весьма противоречивых и не всегда взаимосвязанных мер, направленных с одной стороны на удержание доходной базы бюджета на приемлемом уровне (путем увеличения размера налоговых ставок и множественностью взимаемых государством налогов), а с другой, — на формирование льготных режимов налогообложения для отраслей и групп предприятий, имеющих значительное влияние во властных структурах.

Из сферы государственного регулирования практически выпали проблемы мотивации хозяйственной деятельности предприятий, их собственников и управляющих, что привело к разрегулированию финансов реального сектора экономики, выразившемуся в кризисе ликвидности и, как следствие, — втягиванию в “круг неплатежей” государственных финансовых ресурсов.

Взаимосвязь кризиса неплатежей и бюджетного кризиса очевидна, поскольку причины, их породившие, обусловлены преимущественно непродуманной налогово-бюджетной политикой.

К их числу можно отнести:

- ◆ слабую ориентацию налогово-бюджетной политики на стимулирование хозяйственной деятельности, что проявилось в чрезмерном налоговом бремени;

- ◆ отсутствие единой целенаправленной системы льгот, стимулирующих деловую активность;

- ◆ кругооборот долгов между государством и предприятием вследствие сугубо фискальной налоговой политики, результатом которой является уклонение от налогов;

- ◆ бюджетное финансирование, настроенное главным образом на «латание дыр», а не на структурную перестройку экономики;

- ◆ уравнильное распределение бюджетных ресурсов, что приводит к неэффективному использованию государственных средств и иждивенчеству;

- ◆ отсутствие нормальной амортизационной политики, приводящей к тому, что предприятия, не имея базы для собственного накопления, вынуждены «проедать» свои оборотные средства или наращивать долги поставщикам;

- ◆ уход производственных инвестиций на финансовые и валютные рынки.

Для финансирования бюджетного дефицита правительство вынуждено привлекать заемные средства. Однако чрезмерная экспансия фондового рынка, поддерживаемая за счет высокой доходности ГКО, привела к тому, что объемы погашения ГКО стали превышать доходы федерального бюджета, что в итоге привело к августовскому кризису 1998 г.

Возникла крайняя необходимость реформирования налоговой системы для выполнения следующих задач:

- ◆ полная регламентация взаимоотношений между государством и налогоплательщиком, исключающая введение налогов иначе, как в соответствии с законодательными актами;

- ◆ непротиворечивость и стабильность налоговой системы в течение финансового года, ее простота и доступность для налогоплательщиками и сотрудниками налоговых органов;

- ◆ недопущение налогового произвола и расширение прав налогоплательщиков;
- ◆ сокращение числа налогов и существенное упрощение процедур их взимания;
- ◆ общее снижение налогового бремени;
- ◆ высокая эффективность налоговых изменений для экономики в целом;
- ◆ поддержка производителей, особенно работающих на потребительский рынок;
- ◆ существенное усиление налогового стимулирования капиталовложений и инновационной деятельности;
- ◆ превращение амортизационных отчислений в инвестиционные ресурсы;
- ◆ обеспечение в полной мере доходной части бюджетов всех уровней;
- ◆ наделение органов местного самоуправления твердыми источниками доходов;
- ◆ расширение использования механизма инвестиционного налогового кредитования;
- ◆ радикальное сокращение количества налоговых льгот с упразднением индивидуальных льгот;
- ◆ введение в действие механизмов, обеспечивающих невозможность и невыгодность уклонения от налоговых платежей;
- ◆ своевременное перечисление коммерческими банками платежей в бюджет (во внебюджетные фонды).

Как инструмент реализации основных задач в области налоговой политики, особое значение приобрел Налоговый кодекс Российской Федерации — систематизированный законодательный акт, призванный обеспечить комплексный подход к решению насущных проблем налогового права. В Налоговом кодексе Российской Федерации действующие нормы и положения, регулирующие процесс налогообложения, перерабатывались в соответствии с выбранными приоритетами и направлениями развития! налоговой системы, приводились в упорядоченную, единую, логически цельную и согласованную систему.

Принятие 16 июля 1998 г. первой части Налогового кодекса РФ, который вступил в действие с 1 января 1999 г., послужило начальным этапом правового реформирования налоговой системы Российской Федерации.

Вторая часть Налогового кодекса РФ регламентировала порядок расчета и уплаты налога на добавленную стоимость, акцизных сборов, налога на доходы физических лиц, а также единого социального налога.

1.2. Налоги как объект налогового учета и аудита

Под *налогом* понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения денежных средств, принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Само понятие налога подразумевает следующие основные моменты, важные для понимания сути налогообложения:

- ◆ прерогатива законодательной власти утверждать налоги;
- ◆ главная черта налога — односторонний характер его установления;
- ◆ уплата налога — обязанность налогоплательщика, которая не порождает встречной обязанности государства;
- ◆ налог взывается на условиях безвозвратности;
- ◆ цель взимания налога — обеспечение государственных расходов вообще, а не какого-то конкретного расхода. Существует несколько способов классификации налогов (см. Приложение).

По методу расчетов с бюджетом.

Распределение налогов по бюджетам, предусмотренное Налоговым Кодексом, выглядит следующим образом (система взимаемых на территории Российской Федерации налогов и сборов, предусмотренная первой частью

Налогового Кодекса, вступает в силу со дня введения в действие второй части Налогового кодекса РФ.

Федеральные налоги, которые определяются законодательством страны и являются едиными на всей ее территории, однако эти налоги могут зачисляться в бюджеты разных уровней):

- ◆ налог на добавленную стоимость;

◆ акцизы на отдельные виды товаров (услуг) и минерально-го сырья;

- ◆ налог на прибыль (доход) организаций;
- ◆ налог на доходы от капитала;
- ◆ подоходный налог с физических лиц;
- ◆ взносы в государственные внебюджетные фонды;
- ◆ налог на пользование недрами;
- ◆ налог на воспроизводство минерально-сырьевой базы;
- ◆ налог на дополнительный доход от добычи углеводородов;
- ◆ лесной налог;
- ◆ водный налог;
- ◆ экологический налог.

Региональные налоги устанавливаются в соответствии с законодательством страны законодательными органами субъектов:

- ◆ налог на имущество организаций;
- ◆ налог на недвижимость;
- ◆ дорожный налог;
- ◆ налог на игорный бизнес.

Местные налоги (вводятся местными органами власти в соответствии с законодательством страны и поступают только в местный бюджет):

- ◆ земельный налог;
- ◆ налог на имущество физических лиц;
- ◆ налог на рекламу;
- ◆ налог на наследование или дарение.

Необходимо добавить, что классификация налогов по бюджетам разных уровней, в соответствии с Налоговым кодексом РФ, достаточно условна, так как распределение налогов по фондам и бюджетам регулируется также и Федеральным законом «О федеральном бюджете», в результате чего один и тот же налог может взиматься в бюджеты разных уровней в определенных пропорциях, соответствующих действующему законодательству.

По способу взимания:

◆ прямые — налоги на доходы и имущество (платятся непосредственно налогоплательщиком, обладающим данным доходом или имуществом).

◆ косвенные — налоги на товары и услуги (частично или полностью переносятся на цену товара или услуги и платятся конечными потребителями).

По целевой направленности:

- ◆ абстрактные (общие) налоги предназначены для формирования доходной части бюджета в целом;
- ◆ целевые (специальные) налоги вводятся для финансирования конкретного направления государственных расходов (часто создается специальный внебюджетный фонд).

По способу учета расходов по уплате налогов:

- ◆ на себестоимость продукции;
- ◆ в выручке от реализации;
- ◆ на финансовый результат;
- ◆ за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия. В зависимости от субъекта-налогоплательщика:
 - ◆ налоги, взимаемые с физических лиц (налог на доходы);
 - ◆ налоги, взимаемые с юридических лиц (НДС);
 - ◆ смежные налоги, уплачиваемые как физическими, так и юридическими лицами (земельный налог).

Теперь рассмотрим элементы налогообложения, соответствующие общему принципу для всех налогов.

Общий принцип установления всех налогов следующий: налог считается установленным лишь в том случае, когда определены все элементы налогообложения. Которые перечислим ниже. Если законодатель не установил или не определил хотя бы один из элементов, то налогоплательщик имеет право не платить налог или платить его удобным для себя способом.

Элементы налогообложения.

Налогоплательщики — организации (в том числе филиалы и обособленные подразделения) и физические лица, на которых возложена обязанность платить налоги.

Налог может быть удержан у источника дохода (налог выплачивается прежде, чем получен доход) или непосредственно у самого налогоплательщика.

Объект налогообложения — имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иное экономическое основание, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика возникает обязанность уплаты налога.

Объекты налогообложения можно разделить на следующие виды — права имущественные (право собственности на

имущество, право пользования имуществом), права неимущественные (право пользования, право на вид деятельности), действия (деятельность) субъекта (реализация товаров, работ, услуг, операции с ценными бумагами, ввоз (вывоз) на территорию страны), результаты хозяйственной деятельности (добавленная стоимость, доход, прибыль).

Налоговая база — стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения.

Различают налоговые базы со стоимостными показателями (сумма дохода), объемно-стоимостными показателями (объем реализованных услуг) и физическими показателями (объем добытого сырья).

Для правильного определения момента возникновения налогового обязательства важное значение имеет метод формирования налоговой базы.

Наиболее часто используются кассовый метод и метод начисления.

Метод начисления состоит в том, что при расчете налогов, подлежащих уплате, за отчетный период времени учитывается вся выручка за отгруженные товары, произведенные работы и оказанные услуги, вне зависимости от времени их реальной оплаты. Из нее вычитаются прямые и косвенные затраты, произведенные в отчетном периоде.

При *кассовом методе* расчета налогов, подлежащих уплате, учитываются только реально поступившие денежные средства (имущества) за отгруженные товары, произведенные работы и оказанные услуги, т. е. день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав. Расходами признаются затраты после их фактической оплаты. Расходы учитываются в составе расходов с учетом следующих особенностей:

- ◆ материальные расходы, а также расходы на оплату труда учитываются в составе расходов в момент списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности — в момент такого погашения, при этом расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов на производство;

- ◆ амортизация учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за отчетный (налоговый) период, при этом допус-