

АУДИТ ЕДИНОГО СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО НАЛОГА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

В статье автор описывает основные направления, а также методику аудита единого сельскохозяйственного налога в Российской Федерации

С 1 января 2004 г. вступил в силу Федеральный закон от 11.11.2003 N 147-ФЗ “О внесении изменений в главу 26.1 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации”, которым введена в действие новая система налогообложения для сельскохозяйственных производителей – единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН).

Целью аудита единого сельскохозяйственного налога является установление правильности исчисления и уплаты налога в государственный бюджет.

Исходя из цели аудита и требований Налогового кодекса Российской Федерации, при проведении аудита единого сельскохозяйственного налога необходимо проверить следующие позиции:

- статус налогоплательщика;
- объект налогообложения;
- формирование налоговой базы;
- составление и своевременность сдачи деклараций, а также своевременность уплаты налога.

Рассмотрим каждое из этих направлений более подробно, указывая на самые важные объекты проверки.

В первую очередь аудитору необходимо проверить право организации использовать специальный режим налогообложения – единый сельскохозяйственный налог.

В соответствии со ст. 346.2 НК РФ плательщиками ЕСХН признаются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными производителями и перешедшие в установленном порядке на уплату ЕСХН.

Для отнесения организации или индивидуального предпринимателя к сельскохозяйственным товаропроизводителям необходимо одновременное соблюдение следующих условий:

- 1) осуществление производства сельскохозяйственной продукции и (или) выращивания рыбы;

2) осуществление ее первичной и последующей (промышленной) переработки;

3) реализация этой продукции и (или) рыбы;

4) доля дохода от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, составляет не менее 70% в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг). Кроме того, сельскохозяйственные производители имеют право перейти на уплату ЕСХН, если указанная доля составляет не менее 70% (т.е. 70% и более) по итогам девяти месяцев того года, в котором организация или индивидуальный предприниматель подают заявление о переходе на уплату ЕСХН.

При определении сельскохозяйственной продукции необходимо руководствоваться Общероссийским классификатором продукции ОК-005-93, утвержденным Постановлением Госстандарта России от 30.12.1993 N 301 (с учетом изменений и дополнений).

Порядок отнесения продукции к продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной рыбы, устанавливается Правительством РФ.

В п.3 ст.346.2 НК РФ дан перечень лиц, которые не могут перейти на уплату ЕСХН. К ним относятся:

➤ организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров.

Перечень подакцизных товаров предусмотрен в п.1 ст. 181 НК РФ;

➤ организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с гл. 26.3 НК РФ.

В соответствии со ст. 346.26 НК РФ система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности вводится на территории субъектов РФ законами субъектов РФ и распространяется на налогоплательщиков, осуществляющих виды предпринимательской деятельности, предусмотренные п. 2 ст. 346.26 НК РФ. Если сельскохозяйственные товаропроизводители осуществляют хотя бы один из видов деятельности, подпадающих под систему налогообложения единым налогом на вмененный доход (например, оказывают услуги общественного питания), то они не вправе перейти на уплату ЕСХН;

➤ организации, имеющие филиалы и (или) представительства.

Порядок и условия перехода на уплату ЕСХН и возврата к общему режиму регламентируются ст.ст. 346.1 и 346.3 НК РФ.

Переход на уплату ЕСХН предусматривает замену уплаты следующих налогов:

➤ для организаций – налога на прибыль, НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с Налоговым кодексом РФ и Таможенным кодексом РФ при ввозе товаров на таможенную территорию РФ), налога на имущество, единого социального налога, за исключением страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, которые уплачиваются в общеустановленном порядке;

➤ для индивидуальных предпринимателей - налога на доходы физических лиц, НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с Налоговым кодексом РФ и Таможенным кодексом РФ при ввозе товаров на таможенную территорию РФ), налога на имущество физических лиц, единого социального налога, за исключением страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, которые уплачиваются в общеустановленном порядке. При этом плательщики ЕСХН не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов.

Необходимо иметь в виду, что в соответствии со ст. 169 НК РФ обязанность по составлению счетов-фактур возникает только при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ, в том числе и не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со ст. 149 НК РФ, а также в иных случаях, определенных в установленном порядке.

В связи с тем, что сельскохозяйственные товаропроизводители, перешедшие на уплату ЕСХН, освобождаются от уплаты НДС, у них отсутствует обязанность по составлению счета-фактуры.

В то же время в случае если плательщиками ЕСХН будет выставлен счет-фактура с выделением суммы НДС, то на основании п. 5 ст. 173 НК РФ данная сумма налога подлежит уплате в бюджет в размере, указанном в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг). Кроме того, у налогоплательщика возникает обязанность по представлению налоговой декларации по НДС за налоговый период, в котором производилась реализация товара.

Если в конце налогового периода у организации – плательщика ЕСХН доля дохода от реализации сельскохозяйственной продукции составила менее 70%, то в течение 20 календарных дней по истечении налогового периода он должен подать заявление по форме № 26.1-5 в налоговый орган по месту нахождения (месту жительства) о перерасчете налоговых обязательств за весь налоговый период. При этом с налогоплательщиков не взимаются пени и штрафы за несвоевременную уплату налога и авансовых платежей по налогам. Уплата

пересчитанных налогов должна быть произведена до 1 февраля года, следующего за налоговым периодом.

Следует обратить внимание также на порядок перехода на уплату ЕСХН после возврата на общий режим налогообложения, предусмотренный в п.7 ст. 346.3 НК РФ.

Длительное время вопрос восстановления и уплаты НДС в бюджет при переходе на специальные режимы налогообложения вызывал постоянные споры. В настоящее время при применении системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей данный вопрос законодателем решен. На основании ст. 346.3 НК РФ (с учетом изменений, внесенных Федеральным законом от 05.04.2004 N 16-ФЗ) суммы НДС, принятые к вычету сельскохозяйственными производителями в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ, до перехода на уплату ЕСХН, по товарам (работам, услугам), включая основные средства и нематериальные активы, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами обложения НДС, при переходе на уплату ЕСХН, восстановлению (уплате в бюджет) не подлежат.

При переходе с уплаты ЕСХН на общий режим налогообложения суммы налога, предъявленные плательщикам ЕСХН по товарам (работам, услугам), включая основные средства и нематериальные активы, приобретенные до перехода на общий режим налогообложения, при исчислении НДС вычету не подлежат.

После проверки статуса налогоплательщика важным этапом аудита ЕСХН является проверка объекта налогообложения и правильности формирования налоговой базы.

Объектом обложения ЕСХН признаются доходы, уменьшенные на величину расходов. При определении доходов от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, а также внереализационных доходов организаций необходимо руководствоваться положениями гл. 25 НК РФ, а именно ст.ст. 249 (доходы от реализации), 250 (внереализационные доходы) и 251 (доходы, не учитываемые при определении объекта налогообложения). Датой получения доходов для целей исчисления ЕСХН признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав. Таким образом, для признания доходов у сельскохозяйственных производителей применяется кассовый метод.

В настоящее время наибольшее количество вопросов возникает в порядке определения расходов, который предусмотрен в ст. 346.5 НК РФ. В соответствии с п. 7 ст. 346.5 НК РФ расходами признаются затраты налогоплательщика только после их фактической оплаты.

При этом расходы могут быть приняты только при соблюдении условий, установленных в п.1 ст. 252 НК РФ. Расходами признаются обоснованные и документально понесенные затраты, осуществленные 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. Расходами признаются любые затраты понесенные налогоплательщиком при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Рассмотрим подробнее некоторые расходы, принимаемые для целей ЕСХН.

1. Расходы на приобретение основных средств.

Расходы на приобретение основных средств принимаются в порядке, установленном в п.4 ст. 252 НК РФ, и ставятся в зависимость от полезного срока использования основных средств и момента их приобретения.

2. Материальные расходы.

На основании п.3 ст. 346.5 НК РФ материальные расходы принимаются применительно к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль в соответствии со ст. 254 НК РФ.

3. Расходы на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством РФ.

Указанные расходы принимаются применительно к порядку, предусмотренному в ст. 255 НК РФ. В целях данной статьи в расходы на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства.

При этом необходимо учитывать, что перечень расходов, установленный в ст. 255 НК РФ, для целей ЕСХН учитывается с некоторыми исключениями, которые вытекают из ст. 346.5 НК РФ. Так, расходы по пп. 16 п.1 ст. 255 НК РФ могут учитываться при исчислении налоговой базы по ЕСХН только с учетом пп. 7 п. 2 ст. 346.5 НК РФ. В расходы на оплату труда не могут также включаться расходы, установленные в п.п. 23 - 29 ст. 270 НК РФ.

4. Расходы на содержание служебного транспорта, а также на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством РФ.

5. Расходы на командировки.

В настоящее время нормы указанных расходов установлены в Постановлениях Правительства РФ от 08.02.2002 N 92 "Об установлении норм расходов организаций

на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией” (с учетом изменений и дополнений) и от 08.02.2002 N 93 “Об установлении норм расходов организаций на выплату суточных или полевого довольствия, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией” (с учетом изменений и дополнений), в которых установлено, что указанные нормы принимаются для целей исчисления ЕСХН с 1 января 2004 г.

При этом необходимо учитывать, что расходы на командировки могут приниматься только при подтверждении производственного характера указанных командировок.

Перечень расходов на командировки установлен в пп. 13 п.2 ст. 346.5 НК РФ и является закрытым. Порядок направления в командировки внутри страны изложен в Инструкции Минфина СССР, Госкомтруда СССР, ВЦСПС от 17.04.1988 N 62 “О служебных командировках в пределах СССР”.

6. Плата нотариусу за нотариальное оформление документов. При этом такие расходы принимаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке.

На заключительном этапе проведения проверки аудитором необходимо проверить составление и своевременность сдачи деклараций, а также своевременность уплаты налога.

На основании ст. 346.7 НК РФ налоговым периодом по единому сельскохозяйственному налогу признается календарный год. Отчетным периодом признается полугодие. По итогам налогового и отчетного периодов налогоплательщики представляют в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства) налоговые декларации.

Налоговая декларация по итогам налогового периода представляется не позднее 31 марта – организациями и 30 апреля – индивидуальными предпринимателями следующего за истекшим налогового периода, по итогам отчетного периода – не позднее 25 дней со дня окончания отчетного периода, т.е. не позднее 25 июля.

Форма налоговой декларации и Порядок ее заполнения утверждены Приказом МНС России от 18.03.2004 N САЭ-3-22/210 “Об утверждении формы Налоговой декларации по единому сельскохозяйственному налогу”.

Необходимо отметить, что одной из серьезных проблем, с которой столкнутся сельскохозяйственные товаропроизводители, является ведение бухгалтерского учета при переходе на уплату ЕСХН.

При упрощенной системе налогообложения, на основании п.3 ст. 4 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ “О бухгалтерском учете” организации и индивидуальные предприниматели освобождены от обязанности ведения бухгалтерского учета и ведут учет доходов и расходов в порядке, предусмотренном гл. 26.2 НК РФ. При системе обложения налогом сельскохозяйственных товаропроизводителей Налоговым кодексом РФ не предусмотрен особый порядок ведения учета доходов и расходов. Кроме того, п. 8 ст. 346.5 НК РФ предусмотрено, что налогоплательщики обязаны вести учет показателей своей деятельности для исчисления ЕСХН на основании данных бухгалтерского учета.

В связи с этим плательщики ЕСХН обязаны вести бухгалтерский учет в соответствии с действующим законодательством о бухгалтерском учете и представлять в налоговый орган в установленные сроки бухгалтерскую отчетность на общих основаниях.

Состав, формы и порядок заполнения выходной бухгалтерской информации регламентируются:

- 1) Федеральным законом от 21.11.1996 N 129-ФЗ “О бухгалтерском учете”;
- 2) Положением по бухгалтерскому учету “Бухгалтерская отчетность организации” (ПБУ 4/99), утвержденным Приказом Минфина России от 06.07.1999 N 43н;
- 3) Приказом Минфина России от 22.07.2003 N 67н “О формах бухгалтерской отчетности”.

ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Глава 26. 1 НК РФ “Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)”, (в ред. Федерального закона от 11.11. 2003 № 147-ФЗ)
2. Абанина С.С., Абанин М.В. Единый сельскохозяйственный налог: правовое регулирование, бухгалтерский учет, налогообложение, М.: Юстицинформ, 2005.
3. Бычкова С.М. Аудит для руководителей и бухгалтеров, СПб.: Питер, 2003.
4. Балакирева М.И. Единый сельскохозяйственный налог, // “Налоговые известия Московского региона”, N 10, 2004.
5. Практический аудит: Учебное пособие / под ред. Соколова В.Я., СПб: Изд-во “Юридический центр Пресс”, 2004.
6. Рогоцкая С. В новом году – на спецрежиме, // “Новая бухгалтерия”, N 11, 2004.