# Плюсы и минусы ЕСХН

С 1 января вступила в силу новая редакция главы 26.1 Налогового кодекса «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (Единый сельскохозяйственный налог)», которая принципиально меняет нормы этого специального режима налогообложения.

Во-первых, сельскохозяйственным предприятиям, крестьянским и фермерским хозяйствам предоставляется право добровольного перехода на сельскохозяйственный налог или на возврат к общему режиму налогообложения. То есть, они могут самостоятельно выбрать наиболее приемлемую для себя систему налогообложения и тем самым минимизировать свои налоговые затраты.

Во-вторых, изменился объект налогообложения. Теперь им признаются доходы, уменьшенные на величину расходов, а не площадь используемых сельхозугодий. Это более справедливо, поскольку позволяет сельскохозяйственным предприятиям уплачивать в виде налога часть фактически полученной ими в результате хозяйственной деятельности прибыли.

В-третьих, ставка единого сельскохозяйственного налога устанавливается всего лишь в размере 6%. Для сравнения можно сказать, что ставка очень похожей и использующей аналогичный объект налогообложения упрощенной системы, широко применяемой малыми предприятиями, установлена на уровне 15 %. Следовательно, налоговое давление на доходы сельхозтоваропроизводителей Налоговым кодексом определено в 2,5 раза ниже самого минимального из применяющихся сейчас в малом бизнесе.

В-четвертых, предусмотрены механизмы ускоренного отнесения на расходы затрат по приобретению основных средств, включая лизинг.

В-пятых, изменены сроки уплаты налога. Теперь он будет платиться не ежеквартально, а один раз в полугодие.

Единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН) заменяет собой уплату НДС, единого социального налога, налога на прибыль, налога на имущество. Вместо единого социального налога (26,1% для сельхозпредприятий) плательщики ЕСХН уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование (10,3 %).

**Однако, перед принятием решения о переходе на новую систему налогообложения сельскохозяйственным товаропроизводителям надо серьезно оценить особенности своего бизнеса, чтобы негативные стороны не перевесили преимущества.**

Попробуем более подробно рассмотреть отдельные особенности, связанные с переходом с общей системы налогообложения на ЕСХН (единый сельскохозяйственный налог).

Особенности утраты статуса плательщика НДС

Предприятия, работающие на общей системе налогообложения, как правило, являются плательщиками НДС. Это обязывает их уплачивать НДС со всех облагаемых объемов реализации продукции (работ, услуг), но одновременно дает право предъявлять к возмещению из бюджета так называемый «входной» НДС, то есть налог, уплаченный поставщикам. С переходом на ЕСХН предприятие перестает быть плательщиком НДС и, следовательно, теряет право на возмещение налога. Суммы налога на добавленную стоимость по приобретаемым товарам (работам, услугам) в этом случае идут на уменьшение полученных доходов.

С другой стороны, покупатели продукции предприятия, перешедшего на ЕСХН, также теряют возможность возмещать из бюджета НДС (если они являются плательщиками этого налога). Поэтому такие контрагенты будут требовать от поставщика – плательщика ЕСХН соответствующего уменьшения цены.

Кроме того, сельскохозяйственные товаропроизводители, находящиеся на общей системе налогообложения, имеют определенные преимущества, обуславливаемые разницей ставок НДС между большинством закупаемых товаров, работ, услуг (с 1 января 2004 года – 18%) и основной массой реализуемой продукции (10%). Эти преимущества при переходе на ЕСХН теряются.

Приведем пример для сравнения.

1. **Общая система налогообложения.** Предприятие за год закупает у поставщиков товары, работы, услуги на 118 млн. руб., в том числе НДС – 18 млн. руб. (18%), а продает продукции на 165 млн. руб., в том числе НДС – 15 млн. руб. (10%). Общий доход (без учета других затрат) – 53 млн. руб. (разница между продажами и покупками без НДС – 50 млн. руб. плюс разница между НДС к возмещению и НДС к уплате – 3 млн. руб.).
2. **Единый сельскохозяйственный налог.** Аналогичное предприятие за год закупает у поставщиков товары, работы, услуги на 118 млн. руб., а продает продукции на 150 млн. руб. (Поскольку расчет с покупателями-плательщиками НДС ведется без стоимости налога). Общий доход (без учета других затрат) – 32 млн. руб.

Сумма потерь по рассматриваемому параметру составит 21 млн. руб., или почти 40% от общего дохода.

Следовательно, переход на ЕСХН выгоден тем предприятиям, товарно-денежные потоки которых в меньшей степени связаны с плательщиками НДС (как поставщиками, так и покупателями).

*Для справки.* Не являются плательщиками НДС фирмы и предприниматели с небольшими объемами реализации, в добровольном порядке получившие освобождение от налога на добавленную стоимость. Не платят НДС также субъекты хозяйственной деятельности, перешедшие на упрощенную систему налогообложения или переведенные на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Минимизировать потери от утраты возможности возмещать НДС можно путем перевода взаимоотношений с покупателями на условия комиссии, поручения, агентских договоров в соответствии с нормами Гражданского кодекса.

Помимо вышесказанного у плательщиков сельхозналога возникает ряд проблем с учетом НДС в переходный период. Поскольку эти вопросы подробно рассмотрены во множестве статей и разъяснений, относящихся к упрощенной системе налогообложения, на них мы останавливаться не будем.

Особенности, связанные с единым налогом на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД)

В статье 346(2) Налогового кодекса установлен запрет по переходу на уплату ЕСХН организаций и индивидуальных предпринимателей, переведенных на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД). К сожалению, при практическом применении этой нормы может возникнуть целый ряд юридических коллизий, которые существенно осложнят жизнь добропорядочным налогоплательщикам.

Действительно, как быть, если сельскохозяйственным предприятием, перешедшим на ЕСХН, были осуществлены одна или несколько сделок, подпадающих под уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности? Это может быть розничная продажа покупной продукции, оказание автотранспортных услуг (при небольшом количестве автомобилей), оказание услуг общественного питания и т.д.

С одной стороны, предприятие на момент перехода на сельхозналог не осуществляло этих видов деятельности, значит, переход был произведен законно. Кроме того, например, продав населению несколько мешков сахара или муки, оно не нарушило никаких законов и готово уплатить причитающиеся налоги. Но, традиционно предвзятые уполномоченными органами трактовки слабо продуманных (мягко говоря) положений Налогового кодекса могут привести в этом случае к возникновению очень больших проблем. А именно: если предприятие осуществило деятельность, подпадающую под уплату ЕНВД, оно обязано исчислить и уплатить единый налог на вмененный доход, при этом автоматически утрачивает статус плательщика сельхозналога и с начала года должно пересчитать все свои налоги по общей системе налогообложения (естественно, с уплатой причитающихся пеней и штрафов). Кроме того, оно еще на год теряет право вернуться на ЕСХН.

Фактически Налоговый кодекс устанавливает запрет для плательщиков сельхозналога на занятие отдельными видами предпринимательской деятельности, что грубо нарушает их конституционные права.

Вероятно, что со временем рассматриваемая норма будет изменена, как это случилось с аналогичным положением, касающимся упрощенной системы налогообложения. Однако, в настоящее время всем субъектам, перешедшим на уплату сельхозналога, следует полностью отказаться от таких видов предпринимательской деятельности, как:

* бытовые услуги;
* ветеринарные услуги;
* услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;
* розничная торговля покупной продукцией через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м, палатки, лотки и другие объекты организации торговли, в том числе не имеющие торговой площади;
* услуги общественного питания при использовании зала, не более 150 кв. м;
* автотранспортные услуги по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемые налогоплательщиками, эксплуатирующими не более 20 транспортных средств (включая арендованные).

Особенности исчисления пособий по нетрудоспособности (больничных листов)

При переходе на единый сельхозналог следует иметь в виду, что в соответствии со статьей 2 Федерального закона от 31.12.2002 № 190-ФЗ «Об обеспечении пособиями по обязательному социальному страхованию граждан, работающих в организациях и у индивидуальных предпринимателей, применяющих специальные налоговые режимы, и некоторых других категорий граждан» гражданам, работающим по трудовым договорам, заключенным с плательщиками единого сельскохозяйственного налога, пособие по временной нетрудоспособности (за исключением пособий в связи с несчастным случаем на производстве или профессиональным заболеванием) выплачивается за счет средств Фонда социального страхования только в части суммы, не превышающей за полный календарный месяц одного минимального размера оплаты труда. В настоящее время минимальный размер оплаты труда установлен на уровне 600 рублей в месяц. Остальная часть пособия выплачивается за счет средств работодателей и учитывается в расходах, уменьшающих доходную часть предприятия при исчислении сельхозналога.

Следует отметить, что иные пособия по обязательному социальному страхованию (пособие по беременности и родам, единовременное пособие при рождении ребенка, единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности, пособие при усыновлении ребенка, ежемесячное пособие на период отпуска по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет, социальное пособие на погребение или возмещение стоимости гарантированного перечня услуг) выплачиваются работникам, занятым у плательщиков ЕСХН, в полном объеме за счет Фонда социального страхования.

Таким образом, если у предприятий, применяющих общую систему налогообложения, выплата больничных никак не отражается на результатах хозяйственной деятельности, поскольку полностью покрывается за счет средств Фонда социального страхования, то плательщики сельхозналога значительную часть этих пособий вынуждены платить из собственных средств. Поэтому предприятиям, перешедшим на ЕСХН, становится невыгодно держать часто болеющих рабочих или рабочих, у которых часто болеют дети.

В заключение стоит отметить, что законом предусмотрена возможность полного снятия рассмотренных ограничений выплат по больничным листам. Правда, в этом случае предприятие должно дополнительно уплачивать в соцстрах страховые взносы по ставке 3,0 процента.

Особенности, связанные с амортизацией основных средств

Налоговый кодекс устанавливает для плательщиков сельхозналога особые условия учета расходов на приобретение основных средств. Стоимость основных средств, купленных после перехода на ЕСХН, относится на уменьшение доходов предприятия в полном объеме в момент ввода этих основных средств в эксплуатацию. В отношении основных средств, приобретенных до перехода на специальный режим налогообложения, определены сроки, значительно короче, чем у предприятий, применяющих общие режимы амортизации.

Однако продавать или каким-либо образом передавать третьим лицам вновь приобретенные основные средства довольно накладно.

Налоговый кодекс гласит: «В случае реализации (передачи) основных средств, приобретенных после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, до истечения трех лет с момента их приобретения (в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет - до истечения 10 лет с момента их приобретения) налогоплательщики обязаны пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими основными средствами с момента их приобретения до даты реализации (передачи) с учетом положений главы 25 настоящего Кодекса и уплатить дополнительную сумму налога и пени».

То есть если «старые» основные средства можно продавать относительно безболезненно, то при продаже «новых» основных средств по ним необходимо производить пересчет налоговых деклараций за весь период использования с уплатой в бюджет разницы в налоге и исчисленной налоговой инспекцией пени. Следовательно, плательщикам ЕСХН перед продажей «нового» основного средства необходимо тщательно рассчитать все финансовые последствия, чтобы не остаться в убытке.

Другие изменения в налогообложении сельскохозяйственных товаропроизводителей

Федеральным законом от 11.11.2003 г. № 147-ФЗ введена не только новая редакция главы Налогового кодекса о едином сельхозналоге, но также установлен порядок постепенного перевода предприятий на уплату налога на прибыль, полученную от реализации собственной сельскохозяйственной продукции и продуктов ее первичной переработки. До 2006 года по этой прибыли сохраняется нулевая ставка, которая затем, постепенно повышаясь, выравнивается со ставкой, действующей для других видов доходов. Кроме того, с 1 января 2004 года сельскохозяйственные предприятия в соответствии с Федеральным Законом от 11.11.2003 г. № 139-ФЗ становятся плательщиками налога на имущество. Законом Орловской области № 364-ОЗ установлена региональная льгота по налогу на имущество в отношении имущества, используемого для производства, переработки и хранения сельскохозяйственной продукции, выращивания, лова и переработки рыбы. Однако, за имущество (основные средства), которое не используется для вышеназванных целей, сельскохозяйственным предприятиям придется платить налог по ставке 2,2%.

Следовательно, увеличивающееся налоговое давление постепенно будет делать переход на уплату сельскохозяйственного налога все более привлекательным.

Наиболее приемлемым такой режим налогообложения будет для хозяйств, испытывающих большие трудности с выполнением текущих обязательств. Реализуемая в соответствии с федеральным законодательством программа финансового оздоровления сельскохозяйственных товаропроизводителей дает возможность реструктуризировать старые долги (со списанием пеней и штрафов) при условии своевременного погашения текущих финансовых обязательств. Сокращение размеров текущих платежей даст возможность многим хозяйствам получить шанс на оздоровление.