

## Специальные налоговые режимы

### Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (Единый сельскохозяйственный налог)

Применение единого сельскохозяйственного налога регламентируется главой 26.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налогового кодекса).

Единый сельскохозяйственный налог (далее - ЕСХН) предназначен для **сельскохозяйственных товаропроизводителей**, определенных пунктами 2 и 2.1 статьи 346.2 Налогового кодекса.

Понятие **сельскохозяйственной продукции** определено пунктом 3 статьи 346.2 Налогового кодекса.

Если Вы, являясь организацией или индивидуальным предпринимателем, не производите сельхозпродукцию, а только осуществляете её первичную или последующую – **промышленную** – переработку из покупного сырья, то указанный режим налогообложения применять нельзя. Также невозможен переход на ЕСХН для организаций и индивидуальных предпринимателей, указанных в пункте 6 статьи 346.2 Налогового кодекса.

С 1 января 2013 г. переход на данную систему налогообложения имеет уведомительный характер и осуществляется путем подачи в территориальный налоговый орган по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) уведомления, составленного по форме,\* рекомендованной ФНС России.

При этом в уведомлении необходимо указать долю дохода от реализации произведенной собственными силами сельхозпродукции (включая продукцию первичной переработки) в общем доходе от всех видов деятельности за предшествующий год. Эта доля должна быть не менее 70 процентов.

Порядок подачи уведомления и перехода на ЕСХН подробно отражен в пунктах 1 и 2 статьи 346.3 Налогового кодекса.

Перейти на ЕСХН можно:

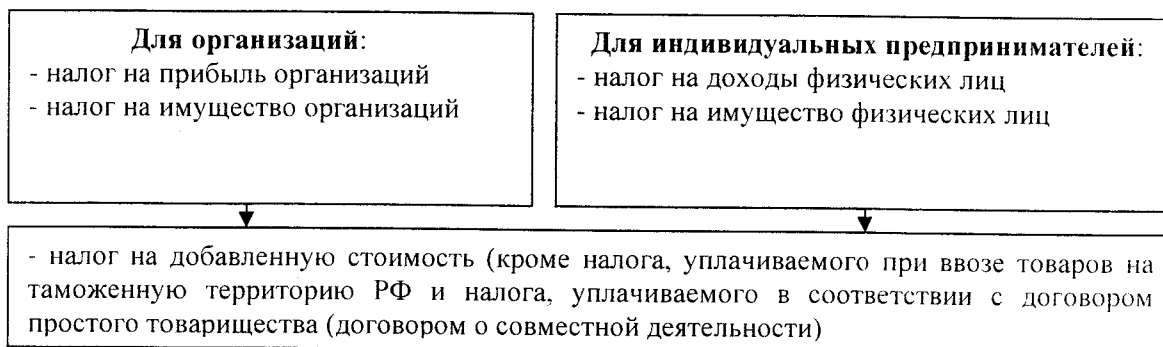
1) в общем порядке с начала налогового периода (календарного года), подав уведомление о переходе на уплату ЕСХН **не позднее 31 декабря** года, предшествующего году, начиная с которого сельскохозяйственные товаропроизводители переходят на уплату единого сельскохозяйственного налога;

2) с момента регистрации юридического лица или постановки на учет в качестве индивидуального предпринимателя, подав уведомление в тридцатидневный срок с даты постановки на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе.

---

\* Форма уведомления (№ 26.1-1) о переходе на ЕСХН, утвержденного Приказом ФНС России от 28.01.2013 N ММВ-7-3/41 (в ред. от 17.08.2005), носит рекомендательный характер.

Применяя ЕСХН, Вы освобождаетесь от уплаты следующих налогов:



В то же время, использование ЕСХН не освобождает Вас от уплаты иных налогов и сборов, которые уплачиваются в соответствии с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Все выше сказанное регламентировано статьей 346.1 Налогового кодекса\*\*.

Налоговым периодом при ЕСХН признается **календарный год**, отчетным – **полугодие** (статья 346.7 Налогового кодекса).

**Объект налогообложения ЕСХН** установлен статьей 346.4 Налогового кодекса как **Доходы, уменьшенные на величину Расходов**.

ЕСХН исчисляется умножением указанного объекта налогообложения на ставку налога, равную 6 %. Данный порядок исчисления ЕСХН, а также его уплаты и зачисления регламентирован статьей 346.9 Налогового кодекса.

Порядок определения доходов и расходов установлен статьей 346.5 Налогового кодекса.

Состав расходов ограничен перечнем, определенным пунктом 2 статьи 346.5 Налогового кодекса.

Организации обязаны вести учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы ЕСХН, на основании данных бухгалтерского учета с учетом положений гл. 26.1 Налогового кодекса.

Индивидуальные предприниматели ведут учет доходов и расходов для целей исчисления налоговой базы по ЕСХН в Книге учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), форма и Порядок заполнения которой утверждены Приказом Минфина России от 11.12.2006 № 169н (в редакции приказа Минфина России от 31.12.2008 № 159н).

Порядок и сроки подачи декларации по ЕСХН указаны в статье 346.10 Налогового кодекса.

\*\* В редакции, действующей до 01.01.2010. С 1 января 2010 г. на территории Российской Федерации вводится новый порядок уплаты страховых взносов в ПФ РФ, ФСС РФ, ФФОМС и ТФОМС. С указанной даты единый социальный налог отменяется.

### Приведем пример расчета ЕСХН:

Доходы и расходы от разведения и продажи кур составили:

Месяц	Доходы от продажи кур, руб.	Расходы на разведение и содержание (корм и пр.), руб.
январь	100 000	90 000
февраль	120 000	100 000
март	80 000	50 000
апрель	90 000	40 000
май	150 000	70 000
июнь	110 000	50 000
<b>ИТОГО</b>	<b>650 000</b>	<b>400 000</b>

ЕСХН за отчетный период (полугодие) = 250 000 руб. x 6 % = **15 000 руб.**

Итого к уплате за 1 полугодие = **15 000 руб.**

Месяц	Доходы от продажи кур, руб.	Расходы на разведение и содержание (корм и пр.), руб.
июль	120 000	100 000
август	110 000	90 000
сентябрь	70 000	40 000
октябрь	80 000	60 000
ноябрь	120 000	80 000
декабрь	130 000	90 000
<b>ИТОГО</b>	<b>630 000</b>	<b>460 000</b>

Итого налоговая база за **весь год** (налоговый период) = (650 000 – 400 000) + (630 000 – 460 000) = 250 000 + 170 000 = **420 000 руб.**

ЕСХН за год = 420 000 руб. x 6 % = 25 200 руб.

За год с учетом авансового платежа надо уплатить ЕСХН = 25 200 руб. – 15 000 руб. = **10 200 руб.**

Декларация по ЕСХН представляется не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом организациями и индивидуальными предпринимателями только по итогам **налогового** периода, т.е. **один раз** в год.

Однако уплачивается налог **два раза** в год: один раз по итогам полугодия и один раз по итогам года. По итогам полугодия (не позднее 25 календарных дней по окончании 1 полугодия) уплачивается авансовый платеж по налогу (статья 346.9 Налогового кодекса).

Убыток, полученный по итогам налогового периода можно в полном объеме перенести на следующий налоговый период. При этом убыток может быть перенесен целиком или частично на любой налоговый период в течение 10 лет с года его возникновения (пункт 5 статьи 346.6 Налогового кодекса).

**Приведем пример:**

Период, год	Убыток, руб.	Прибыль(доходы-расходы), руб.
2009	400 000	
2010		100 000
2011		200 000
2012		200 000

*За 2010 год налог платить не надо:  $100\,000\text{ руб.} - 400\,000\text{ руб.} = 0\text{ руб.}$  Таким образом, 100 руб. убытка учтено;*

*за 2011 год налог платить не надо:  $200\,000\text{ руб.} - (400\,000\text{ руб.} - 100\,000\text{ руб. (уже учтенных)}) = 0\text{ руб.}$  Теперь учтено 300 000 руб. убытка ( $100\,000\text{ руб.} + 200\,000\text{ руб.}$ ), осталось учесть 100 000 руб. ( $400\,000\text{ руб.} - 300\,000\text{ руб.}$ );*

*за 2012 год надо заплатить налог =  $(200\,000\text{ руб.} - 100\,000\text{ руб.}) \times 6\% = 6\,000\text{ руб.}$*

Обратите внимание, что:

- если Вы перешли на уплату ЕСХН, то до конца налогового периода не вправе перейти на иные режимы налогообложения (п. 3 статьи 346.3 Налогового кодекса);

- если по итогам года нарушены условия применения ЕСХН Вы обязаны в месячный срок после истечения налогового периода пересчитать налоги по общему режиму налогообложения за весь прошедший год с уплатой пени за несвоевременную уплату указанных налогов и авансовых платежей по ним (п. 4 статьи 346.3 Налогового кодекса);

- если Вы нарушили условия применения ЕСХН и пересчитали налоги по общей системе налогообложения, то снова перейти на уплату ЕСХН Вы сможете только через год работы на ином режиме налогообложения (п. 7 статьи 346.3 Налогового кодекса).

### **Порядок налогообложения средств финансовой поддержки (субсидий).**

Средства финансовой поддержки в виде субсидий, полученные в соответствии с Федеральным законом "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации", отражаются в составе доходов пропорционально расходам, фактически осуществленным за счет этого источника, но не более двух налоговых периодов с даты получения. Если по окончании второго налогового периода сумма полученных средств финансовой поддержки, превысит сумму признанных расходов, фактически осуществленных за счет этого источника, разница между указанными суммами в полном объеме отражается в составе доходов этого налогового периода (Абзац 4 пп.1 п.5 статьи 346.5 НК РФ введен Федеральным законом от 07.03.2011 N23-ФЗ и распространяется на правоотношения, возникшие с 01.01.2011).

## ПАМЯТКА

### По применению единого сельскохозяйственного налога по нормативно-правовым документам на 01.01.2013

#### 1. Основные понятия

Применение единого сельскохозяйственного налога (далее ЕСХН) регламентируется главой 26.1 НК РФ.

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями, вправе добровольно перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Согласно п. 2 ст. 346.2 НК РФ **сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются** организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах) и реализующие эту продукцию, при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций и индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации, произведенной ими сельскохозяйственной продукцией, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70%, а также

сельскохозяйственные потребительские кооперативы (перерабатывающие, сбытовые (торговые), снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие), признаваемые таковыми в соответствии с Федеральным законом от 08.12.1995 N 193-ФЗ "О сельскохозяйственной кооперации", у которых доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов данных кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов этих кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов составляет в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) не менее 70 процентов.

**К сельскохозяйственной продукции** в соответствии с п. п. 3, 4 ст. 346.2 НК РФ относятся продукция растениеводства сельского и лесного хозяйства и продукция животноводства (в том числе полученная в результате выращивания и дорастивания рыб и других водных биологических ресурсов), конкретные виды которых определяются Правительством РФ в соответствии с Общероссийским классификатором продукции.

Согласно п. 5 ст. 346.2 НК РФ сельскохозяйственные товаропроизводители имеют право перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН), если по итогам работы за календарный год, предшествующий году, в котором организация или индивидуальный предприниматель подает уведомление о переходе на уплату ЕСХН, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) такого налогоплательщика доля дохода от реализации, произведенной им сельскохозяйственной продукцией, **составляет не менее 70%.**

**Например,** сельскохозяйственный товаропроизводитель планирует перейти на уплату ЕСХН с 01.01.2013, уведомление необходимо подать в налоговый орган по месту регистрации в период до 31.12.12, а долю дохода от реализации произведенной им сельскохозяйственной продукции следует рассчитать за 2011 год.

**НЕ ВПРАВЕ ПЕРЕХОДИТЬ НА УПЛАТУ ЕСХН**(п.6 ст.346.2 НК РФ):

- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров;
- организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса;
- Казенные учреждения - государственные (муниципальные) учреждение, осуществляющее оказание государственных (муниципальных) услуг, выполнение работ или исполнение государственных (муниципальных) функций в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления, финансовое обеспечение деятельности которого осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы.
- Бюджетные учреждения - некоммерческая организация, созданная Российской Федерацией, ее субъектом или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий соответственно органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах.
- Автономные учреждения - некоммерческая организация, созданная Российской Федерацией, ее субъектом или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях осуществления предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий органов государственной власти, полномочий органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, средств массовой информации, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах в случаях, установленных законодательством.

**2. Налоги, не уплачиваемые при применении ЕСХН:**

<b>Организации</b>	<b>Индивидуальные предприниматели</b>
Налог на прибыль организаций (ст.246-333 НК РФ)	Налог на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности) (ст.207-233 НК РФ, за искл. ст. 226 НК РФ)
Налог на имущество организаций (ст. 372-386 НК РФ)	Налог на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности)
НДС (ст.143-177 НК РФ), за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации	

**3. Налоги и сборы, уплачиваемые при применении ЕСХН**

<b>Наименование налога (сбора) и взноса</b>	<b>Основание</b>
<i>Федеральные налоги и сборы</i>	
НДС, подлежащий уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ	п.3 ст. 346.1 НК РФ, гл. 21 НК РФ
Государственная пошлина	Глава 25.3 НК РФ
<i>Региональные налоги и сборы</i>	
Транспортный налог	Глава 28 НК РФ

<i>Местные налоги и сборы</i>	
Земельный налог	Глава 31 НК РФ
<i>Не освобождаются от исполнения предусмотренных НК РФ обязанностей налоговых агентов</i>	п. 4 ст.346.1 НК РФ
<i>Взносы во внебюджетные фонды</i>	
страховые взносы по всем видам обязательного страхования, в том числе страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование	Федеральный закон от 24.07.09 № 213-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона "О страховых взносах в пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования". пп.7 п.2 ст.346.5 НК РФ
Страховой взнос на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	Федеральный закон от 24.07.98 № 125 - ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний», пп.7 п.5ст.346.5 НК РФ

### **ВАЖНО!**

Дивиденды и доходы от операций с отдельными видами долговых обязательств, полученные организацией, которая применяет ЕСХН, **облагаются налогом на прибыль у источника выплаты** (п. 3 ст. 346.1, п. 1 ст. 346.5 НК РФ).

Также с дивидендов, полученных индивидуальным предпринимателем, **уплачивается НДФЛ** (п. 3 ст. 346.1, п. 1 ст. 346.5 НК РФ).

Кроме того, **индивидуальные предприниматели не могут применять ЕСХН** в отношении доходов, облагаемых по ставкам 35 и 9 процентов, указанным в п. п. 2, 4 и 5 ст. 224 НК РФ, с данных доходов они должны уплатить НДФЛ.

Помимо этого, п.1 ст. 226 НК РФ устанавливает обязанность индивидуальных предпринимателей и организаций выступать в роли **налоговых агентов по НДФЛ**.

#### **4. Сроки подачи уведомления при переходе на уплату ЕСХН.**

Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога со следующего календарного года, уведомляют об этом налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя **не позднее 31 декабря** календарного года, предшествующего календарному году, начиная с которого они переходят на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Наличие филиалов и представительств не имеет значения при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога с 01.01.2009.

**Вновь созданная организация** и вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель вправе уведомить о переходе на уплату единого сельскохозяйственного

налога не позднее 30 календарных дней с даты постановки на учет в налоговом органе. В этом случае организация и индивидуальный предприниматель признаются налогоплательщиками с даты постановки их на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе.

Организации и индивидуальные предприниматели, не уведомившие о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога в установленные сроки не признаются налогоплательщиками. В таком случае воспользоваться правом перехода на уплату ЕСХН они смогут при соответствии условиям, установленным п. 5 статьи 346.2 НК РФ для вновь созданных организаций и предпринимателей, которые заключаются в следующем:

- вновь созданная организация может перейти на уплату ЕСХН **с начала следующего года**, если она соответствует понятию сельскохозяйственного товаропроизводителя и **по итогам последнего отчетного периода текущего года** по налогу на прибыль (или последнего отчетного периода по единому налогу при применении УСН) доля от реализации произведенной ею сельхозпродукции составляет не менее 70 процентов (пп.5,6,7 п.5 ст.346.2);

- вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель может перейти на уплату ЕСХН **с начала следующего года**, если он соответствует понятию сельскохозяйственного товаропроизводителя и **по итогам 9 месяцев текущего года** доля дохода от реализации произведенной им сельхозпродукции составляет не менее 70 процентов (пп.8 п.5 ст.346.2).

Значимым нововведением является дополнение ст. 346.3 НК РФ новым п. 4.1. Согласно данному положению вновь созданная организация (вновь зарегистрированный предприниматель) вправе продолжать применять ЕСХН, даже если в первом налоговом периоде у нее отсутствовали доходы от сельскохозяйственной деятельности. При этом необходимо, чтобы в указанном периоде не было нарушений требований, установленных для применения ЕСХН.

#### **5. Объект налогообложения, ставка, налоговый (отчетный) период, сроки представления налоговой декларации, сроки уплаты авансовых платежей, единого сельскохозяйственного налога.**

**Объектом налогообложения** для применения ЕСХН признаются доходы, уменьшенные на величину расходов.

**Ставка ЕСХН** установлена ст.346.8 НК РФ в размере **6 %**

**Налоговым периодом** по ЕСХН, согласно статье 346.7 НК РФ, признаётся календарный год. **Отчётным периодом** признаётся полугодие.

**Единый сельскохозяйственный налог исчисляется** как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

С 01.01.2009 отменена **обязанность по предоставлению налоговых деклараций за отчётный период** по ЕСХН (ст.346.10 НК РФ), а также налоговых расчётов по транспортному (п.3 ст.363.1 НК РФ) и земельному налогам (исключен п.2 ст. 398 НК РФ).

Однако авансовые платежи по данным налогам учитываются по итогам отчётного периода в прежнем порядке.

Налогоплательщики представляют налоговую декларацию по итогам налогового периода **не позднее 31 марта года**, следующего за истекшим налоговым периодом, за исключением случаев, когда налогоплательщиком прекращена предпринимательская деятельность.

- Налогоплательщики по итогам отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по единому сельскохозяйственному налогу, исходя из налоговой ставки и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания полугодия.



- Авансовые платежи по ЕСХН уплачиваются не позднее 25 календарных дней со дня окончания отчетного периода – 25.07.
- Уплата ЕСХН производится налогоплательщиками по местонахождению организации, регистрации индивидуального предпринимателя не позднее сроков, установленных для подачи налоговой декларации – 31.03.

#### 6. Определение доли выручки от реализации сельскохозяйственной продукции.

Чтобы определить долю выручки от продажи сельскохозяйственной продукции в общем доходе, можно воспользоваться формулой:

$$\boxed{\text{ДВПС}} = \boxed{\text{ВПС}} : \boxed{\text{ОВ}} \times \boxed{100\%}$$

**ДВПС** - доля выручки от продажи сельхозпродукции, %;

**ВПС** - выручка от продажи сельхозпродукции, руб.;

**ОВ** - общая выручка, руб.

Доход от реализации при отнесении организаций и индивидуальных предпринимателей к сельскохозяйственным товаропроизводителям (ст. 346.2 НК РФ) не должен определяться по правилам ст. 41 НК РФ (Постановление ФАС СКО от 21.05.2008 № ФО8-2768/2008 ⇨).

Согласно ст. 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами "Налог на доходы физических лиц", "Налог на прибыль организаций" НК РФ.

#### 7. Доходы, учитываемые при применении ЕСХН

Доходы от реализации определяются в порядке, предусмотренном статьями 248 и 249 НК РФ, доходы, указанные в статье 251 НК РФ, не учитываются.

Индивидуальный предприниматель отражает суммы полученных им за налоговый период доходов от предпринимательской деятельности, подпадающих под ЕСХН. Доходы, полученные им как физическим лицом, не учитываются.

Датой получения доходов плательщика ЕСХН признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом, в том числе и путем зачета встречного требования, - кассовый метод (п. 1 п. 5 ст. 346.5 НК РФ).

Денежные средства, поступившие на расчетный счет налогоплательщика по договорам займа, не являются доходом от реализации товаров (работ, услуг).

Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются исходя из цены договора с учетом рыночных цен, которые определяются в порядке, аналогичном установленному ст. 105.3 НК РФ (п. 3 ст. 346.6 НК РФ) на дату получения сельскохозяйственной продукции.

Другими словами, исполнитель работ (услуг) принимает к учету доход в виде натуральной оплаты на день ее поступления.

Впоследствии, если решит продать полученную в счет оплаты работ (услуг) продукцию, у него возникнет другой доход - от реализации (п. 1 ст. 346.5 и п. 1 ст. 249 НК РФ).

Таким образом, в состав налоговой базы по ЕСХН войдут разные виды доходов - от выполнения работ (оказания услуг) и от реализации продукции, полученной в счет оплаты этих работ (услуг). Письмо Минфина России от 23.04.2010 N 03-11-11/115 ⇨.

Зачет встречного требования означает одновременно поступление оплаты от покупателя (заказчика) и погашение задолженности по оплате перед продавцом (подрядчиком, исполнителем) (п. п. 2, 3 ст. 273 НК РФ, ст. 410 ГК РФ).

На дату зачета налогоплательщик, применяющий кассовый метод, должен отразить выручку от реализации товаров (работ, услуг) в сумме заченной задолженности контрагента (без НДС) (п. 1 ст. 248, п. 1 ст. 249 НК РФ). Кроме того, на эту же дату приобретенные товары (работы, услуги) считаются оплаченными (в размере заченных сумм).

Выручка от реализации основных средств включается в общий доход от реализации (письмо ФНС России от 02.11.2010 № ШС-37-3/14720@).

## **8. Расходы, учитываемые при ЕСХН**

Перечень расходов является закрытым. Расходы определяются в соответствии со ст. 346.5 НК РФ.

Расходы, как и доходы, признаются в целях налогообложения по кассовому методу, то есть после их фактической оплаты согласно пп. 1 и 2 п. 5 ст. 346.5 НК РФ.

Все учитываемые расходы должны быть экономически обоснованны, документально подтверждены и произведены для осуществления деятельности, приносящей доход (п. 1 ст. 252 НК РФ).

С 2013 года состав расходов, которые могут учесть налогоплательщики, перешедшие на уплату ЕСХН, **уточнен** в связи с вступлением в силу Федерального закона от 25.06.2012 N 94-ФЗ.

Так, теперь кроме расходов на опубликование бухгалтерской отчетности можно будет учитывать расходы на опубликование финансовой отчетности, например консолидированной (пп. 16 п. 2 ст. 346.5 НК РФ).

Согласно пп. 23 п. 2 ст. 346.5 НК РФ в состав расходов можно включить уплаченные в соответствии с законодательством суммы налогов и сборов, за исключением суммы уплаченного ЕСХН. Министерство Финансов придерживалось аналогичной позиции (Письмо от 12.10.2010 N 03-11-06/1/24).

### **ВАЖНО!!!**

1. Дополнения внесены также в порядок определения и учета доходов и расходов, связанных с курсовой разницей. Возможность учета отрицательных курсовых разниц в составе расходов была указана в пп. 30 п. 2 ст. 346.5 НК РФ. В новой редакции данный подпункт утратил силу.

В гл. 26.1 появился п. 5.1 ст. 346.5 НК РФ, где сказано, переоценка имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в т.ч. по валютным счетам в банках, в связи с изменением официального курса иностранной валюты к российской, установленного Банком России, в целях расчета ЕСХН не производится. Доходы и расходы от указанной переоценки налогоплательщиком не определяются и не учитываются.

2. С 01.01.2013 на сумму возвращаемой покупателю предоплаты продавец может уменьшить доходы налогового (отчетного) периода, когда производится такой возврат (пп. 1 п. 5 ст. 346.5 НК РФ).

## **9. Ограничение при переносе убытков на будущие налоговые периоды не установлено.**

Налогоплательщики вправе признавать в текущем налоговом периоде всю сумму полученного убытка (п. 5 ст. 346.6 НК РФ), при этом убыток может быть перенесен целиком или частично на любой следующий налоговый период (в течение 10 лет с

момента его возникновения). Если налогоплательщики получили убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков производится в той очередности, в которой они возникли (п. 5 ст. 346.6 НК РФ).

Такие налогоплательщики могут уменьшить налоговую базу за налоговый период на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов.

Под убытком понимается превышение расходов над доходами, определяемыми в соответствии со ст. 346.5 НК РФ.

Убыток, полученный налогоплательщиками при применении иных режимов налогообложения, не принимается при переходе на уплату ЕСХН. А убыток, полученный налогоплательщиками при уплате ЕСХН, не принимается при переходе на иные режимы налогообложения.

**Налогоплательщикам следует хранить документы, подтверждающие размер полученного убытка, на который была уменьшена налоговая база по каждому налоговому периоду, в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка.**

Кроме того, положениями п. 5 ст. 346.6 НК РФ предусмотрен порядок списания убытков при прекращении деятельности налогоплательщика, применяющего ЕСХН, в результате реорганизации. Правопреемники вправе уменьшить налоговую базу в порядке и на условиях, которые предусмотрены данной нормой, на сумму убытков, полученных компанией до момента реорганизации.

Однако при смене налогового режима учёт таких убытков невозможен.

#### **10. Обязанности налогоплательщика в случае прекращения предпринимательской деятельности.**

С 2013 года согласно п.9 ст.346.3, введенному Федеральным законом от 25.06.2012 N 94-ФЗ, в случае прекращения налогоплательщиком ЕСХН ведения предпринимательской деятельности, в отношении которой применялась данная система налогообложения, он обязан уведомить о прекращении такой деятельности с указанием даты ее прекращения налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя в срок не позднее 15 дней со дня прекращения такой деятельности.

При прекращении деятельности в качестве сельхозтоваропроизводителя возникает обязанность уплатить налог и подать декларацию по ЕСХН в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором согласно уведомлению, представленному налогоплательщиком в налоговый орган, им прекращена такая предпринимательская деятельность.

#### **11. Обязанности налогоплательщика при утрате права на применение ЕСХН.**

Если налогоплательщик по итогам налогового года не соответствует условиям пунктов 2, 2.1,5 и 6 статьи 346.2 НК РФ, а именно:

- если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) сельскохозяйственных товаропроизводителей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет менее 70 процентов;
- если сельскохозяйственный товаропроизводитель занимается производством подакцизных товаров, либо осуществляет предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса, либо имеет статус казенного, бюджетного или автономного учреждения, то он **считается утратившим право на применение ЕСХН.**

Налогоплательщик, утративший право на применение ЕСХН, **производит перерасчет налоговых обязательств** по НДС, налогу на прибыль организаций, НДФЛ.

налогу на имущество организаций (налогу на имущество физических лиц) в порядке, предусмотренном налоговым законодательством для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей. Исчисление данных налогов производится в течение одного месяца после окончания налогового периода, в котором нарушено ограничение. Порядок уплаты налогов, налогоплательщиком, утратившим право на применение ЕСХН, приведен в письме ФНС России от 15.01.2009 № ВЕ-22-3/16@.

С 01.01.2011 вступил в законную силу Федеральный закон от 02.06.2010 № 115-ФЗ, внесший изменения в статью 346.3 НК РФ, который разграничил порядок начисления пени в случае утраты налогоплательщиком права на применение ЕСХН при нарушении по итогам налогового периода требований пунктов 2 и 2.1 статьи 346.2 НК РФ (в том числе и по независящим от него причинам ввиду специфики его деятельности) и при нарушении требований пунктов 5 и 6 статьи 346.2 НК РФ, позволивших необоснованно применять вышеуказанный специальный налоговый режим.

Так, в первом случае начисление пени должно осуществляться со дня, следующего за днем окончания срока перерасчета подлежащих уплате сумм налогов, от уплаты которых налогоплательщик был освобожден в связи с применением системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (один месяц после истечения налогового периода по единому сельскохозяйственному налогу), т.е. с 01 февраля.

Во втором случае, начисление пени должно осуществляться, начиная со дня, следующего за установленным законодательством о налогах и сборах днем уплаты соответствующего налога (авансовых платежей по налогу), который должен был уплачиваться в соответствии с общим режимом налогообложения в налоговом периоде, в котором необоснованно применялся единый сельскохозяйственный налог.

Кроме того, в данном случае налогоплательщик должен уплатить предусмотренные НК РФ штрафы за непредставление в установленные законодательством о налогах и сборах сроки налоговых деклараций по налогам, за нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, а также за неуплату или неполную уплату сумм налогов, которые он должен был уплачивать в соответствии с общим режимом налогообложения.

**Налогоплательщик, утративший право применения ЕСХН**, обязан сообщить в налоговый орган о переходе на иной режим налогообложения, осуществленном в соответствии с пунктом 4 ст. 346.3 НК РФ, в течение пятнадцати дней по истечении отчетного (налогового) периода (п.5 ст.346.3 НК РФ).

## **12. Условия перехода на иной режим налогообложения.**

**Налогоплательщики, перешедшие на ЕСХН, не вправе до окончания налогового периода перейти на иные режимы налогообложения.**

Налогоплательщики, уплачивающие единый сельскохозяйственный налог, **вправе перейти на иной режим налогообложения с начала календарного года**, уведомив об этом налоговый орган по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) не позднее 15 января года, в котором они предполагают перейти на иной режим налогообложения.

Налогоплательщики, перешедшие с уплаты ЕСХН на иной режим налогообложения, **вправе вновь перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога** не ранее чем через один год после того, как они утратили право на уплату единого сельскохозяйственного налога.

### **12.1. Переход с ЕСХН на общий режим налогообложения.**

Пунктом 7 статьи 346.6 НК РФ предусмотрен порядок учета доходов и расходов при возврате с режима ЕСХН на общий режим налогообложения. Организации, которые уплачивали единый сельскохозяйственный налог, при переходе на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций с использованием метода начислений выполняют следующие правила:

1) признаются в составе доходов доходы в сумме выручки от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав) в период применения единого сельскохозяйственного налога, оплата (частичная оплата) которых не произведена до даты перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль по методу начисления;

2) признаются в составе расходов расходы на приобретение в период применения единого сельскохозяйственного налога товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые не были оплачены (частично оплачены) налогоплательщиком до даты перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль по методу начисления, если иное не предусмотрено главой 25 НК РФ.

Указанные в подпунктах 1 и 2 пункта 7 статьи 346.6 НК РФ доходы и расходы признаются доходами (расходами) месяца перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций с использованием метода начислений.

### **12.2. Переход с ЕСХН на УСН.**

Так как оба режима основаны на кассовом методе признания расходов и доходов, то у налогоплательщиков не должно возникнуть сложностей с учетом доходов и расходов переходного периода

Как указывает Минфин России, никаких корректировок производить не придется (Письмо от 19 марта 2008 г. N 03-11-04/2/54□).

В то же время важно помнить, что, переходя на УСН и выбрав объектом налогообложения доходы, налогоплательщик не сможет учесть при упрощенной системе налогообложения расходы, которые относятся к периоду применения ЕСХН.

Если же налогоплательщик выбирает доходы минус расходы, то, работая на УСН можно учесть расходы, относящиеся к периоду применения ЕСХН. Правда, только в пределах перечня, установленного п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Если же указанные затраты в данном перечне не поименованы, то они так и останутся неучтенными.

Перечень расходов, учитываемых при уплате ЕСХН (п. 2 ст. 346.5 НК РФ) более широкий, чем при применении УСН (п.1 ст.346.16 НК РФ).

## **13. Особенности ведения учета показателей для исчисления налоговой базы по ЕСХН.**

Организации обязаны вести учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы единого сельскохозяйственного налога, на основании данных бухгалтерского учета в соответствии с Федеральным Законом от 06.12.2011 №402-ФЗ с учетом положений главы 26.1 НК РФ

Индивидуальные предприниматели ведут учет доходов и расходов для целей исчисления налоговой базы по единому сельскохозяйственному налогу в книге учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), форма, и порядок заполнения которой утверждены Министерством финансов Российской Федерации (приказ Минфина РФ от 31.12.2008 №169Н□).

Несмотря на то, что индивидуальные предприниматели бухгалтерский учет не ведут, они в соответствии со ст. 346.16 НК РФ должны определять стоимость своих основных средств по правилам бухучета.

**14. Порядок налогообложения средств финансовой поддержки (субсидий).**

Средства финансовой поддержки в виде субсидий, полученные в соответствии с Федеральным законом "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации", отражаются в составе доходов пропорционально расходам, фактически осуществленным за счет этого источника, но не более двух налоговых периодов с даты получения. Если по окончании второго налогового периода сумма полученных средств финансовой поддержки, превысит сумму признанных расходов, фактически осуществленных за счет этого источника, разница между указанными суммами в полном объеме отражается в составе доходов этого налогового периода (Абзац 4 пп.1 п.5 ст. 346.5 НК РФ введен Федеральным законом от 07.03.2011 N23-ФЗ и распространяется на правоотношения, возникшие с 01.01.2011).