**Сельские товаропроизводители: учет, налоги, льготы**

**Введение**

Налогообложение организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих производство и реализацию сельскохозяйственной продукции, с 1 января 2004 г. претерпело значительные изменения. Они связаны прежде всего с принятием Государственной Думой в новой редакции гл.26.1 НК РФ о едином сельскохозяйственном налоге, а также гл.30 Кодекса о налоге на имущество организаций. Поменялся и подход к сохранению льготы по налогу на прибыль. Эти изменения и освещаются в настоящей статье.

**Налог на прибыль**

Налогообложение прибыли сельхозтоваропроизводителей в текущем году осуществляется с учетом следующих особенностей.

В соответствии с ранее действовавшим Законом РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций" предприятия любых организационно-правовых форм не уплачивали налог с прибыли от реализации произведенной ими сельскохозяйственной и охотохозяйственной продукции, а также произведенной и переработанной данными компаниями собственной сельхозпродукции. За исключением сельскохозяйственных предприятий индустриального типа, определяемых по перечню, утверждаемому законодательными (представительными) органами субъектов РФ, прибыль, полученная от иных видов деятельности, облагалась налогом в общеустановленном порядке.

Такой порядок предоставления льготы применялся до 1 января 2002 г. Статьей 2 Федерального закона от 6 августа 2001 г. N 110-ФЗ предусмотрено сохранение указанного выше порядка освобождения от уплаты налога на прибыль. Однако он распространяется только на организации, переводимые в соответствии с гл.26.1 НК РФ (в ее старой редакции) на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Сельскохозяйственными товаропроизводителями согласно п.2 ст.346.2 НК РФ (в редакции, действовавшей до 1 января 2004 г.) признавались организации, производящие сельхозпродукцию на сельскохозяйственных угодьях и реализующие ее (в том числе продукты переработки), при условии, что в общей выручке от реализации товаров (работ, услуг) этих предприятий доля выручки от продажи этой продукции составляет не менее 70%.

Исходя из этого можно сделать вывод о том, что освобождение от уплаты налога на прибыль в 2002 - 2003 гг. не распространялось на организации, не относящиеся к сельскохозяйственным товаропроизводителям. Такие предприятия должны были уплачивать налог на прибыль в общеустановленном порядке. Об этом же, в частности, указывалось в Письме МНС России от 15 апреля 2002 г. N ВГ-6-02/472 "По вопросу уплаты налога на прибыль сельскохозяйственными товаропроизводителями".

Федеральным законом от 11 ноября 2003 г. N 147-ФЗ были внесены изменения в Федеральный закон от 6 августа 2001 г. N 110-ФЗ. В него была дополнительно введена ст.2.1, которой ставка налога на прибыль от деятельности по производству сельхозпродукции, а также от деятельности по производству и переработке собственной сельхозпродукции для сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на уплату ЕСХН, устанавливается в следующих размерах:

- в 2004 - 2005 гг. - 0%;

- в 2006 - 2008 гг. - 6%;

- в 2009 - 2011 гг. - 12%;

- в 2012 - 2014 гг. - 18%;

- с 1 января 2015 г. - общеустановленная ставка, предусмотренная п.1 ст.284 НК РФ.

При этом к сельскохозяйственным товаропроизводителям согласно п.1 ст.346.2 НК РФ относятся организации, производящие сельхозпродукцию и (или) выращивающие рыбу, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку и реализующие эту продукцию и (или) рыбу, при условии, что в общем доходе от продажи товаров (работ, услуг) таких предприятий доля дохода от реализации указанных выше продуктов составляет не менее 70%.

Поэтому организации, не соответствующие указанным критериям, не вправе применять нулевую (либо пониженную) ставку налога на прибыль, полученную от производства и переработки сельскохозяйственной продукции. Они признаются плательщиками налога на прибыль в общеустановленном порядке.

По мнению Минфина России, отраженному в Письме от 19 марта 2001 г. N 04-02-05/2/22, и налоговых органов, освобождение от уплаты налога на прибыль не должно распространяться на прибыль, полученную сельскохозяйственными товаропроизводителями от производства сельхозпродукции в рамках договоров простого товарищества.

Это объясняется тем, что от налогообложения освобождается прибыль организаций, полученная ими от производства сельхозпродукции. Прибыль же, полученная ими в рамках договоров простого товарищества, таковой не является, поскольку учитывается в составе их внереализационных доходов.

Однако такую позицию не разделяют арбитражные суды. Так, в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 26 августа 2002 г. N А05-4053/02-248/13 отмечается, что прибыль простого товарищества, организованного рыболовецкими колхозами, полученная от реализации добытой рыбопродукции, является прибылью от деятельности по производству и реализации сельскохозяйственной продукции. Поэтому она должна освобождаться от налогообложения в соответствии с п.5 ст.1 Закона РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций".

Поскольку простое товарищество не является юридическим лицом и налогоплательщиком, а прибыль, полученная в рамках его деятельности, распределяется между его участниками, она не должна облагаться налогом на прибыль по указанным основаниям у самих участников этого товарищества.

**Налог на имущество**

Как известно, с 1 января 2004 г. введена в действие гл.30 НК РФ "Налог на имущество организаций". Одновременно утратил силу Закон РФ от 13 декабря 1991 г. N 2030-1 "О налоге на имущество предприятий". В связи с этим льготы по налогу на имущество сельскохозяйственных товаропроизводителей, предоставлявшиеся им ранее в соответствии с упраздненным Законом, с 1 января текущего года не действуют. В то же время законодательные органы многих субъектов РФ воспользовались предоставленным им п.2 ст.372 НК РФ правом и своими законодательными актами установили такие льготы в виде полного или частичного освобождения от его уплаты названных организаций.

Эти льготы предоставляются в форме:

- полного освобождения от уплаты налога на имущества организаций, занимающихся производством, переработкой и хранением сельскохозяйственной продукции, а также предприятий, осуществляющих предпринимательскую деятельность по выращиванию, лову и переработке рыбы и морепродуктов. При этом выручка от указанных видов деятельности должна составлять, как уже отмечалось, не менее 70% общей суммы выручки от реализации продукции (работ, услуг). В Кировской же, Новгородской областях и ряде других субъектов РФ законодательством объем такой выручки установлен в размере 50%. Эта льгота предоставляется в Амурской, Астраханской, Архангельской, Вологодской, Ленинградской, Кировской, Новгородской областях и во многих других регионах Российской Федерации;

- освобождения организаций, осуществляющих указанные выше виды деятельности, от уплаты налога не на все имущество, а только на ту его часть, которая непосредственно используется в этих видах деятельности. Выручка от реализации продукции при этом также не может быть менее 70 (50)%. В таком виде предусмотрена льгота по налогу на имущество законодательством Астраханской, Оренбургской, Рязанской, Самарской, Тверской областей и ряда других субъектов РФ;

- освобождения от уплаты налога на имущество, используемое при производстве, переработке и хранении сельскохозяйственной продукции. Однако удельный вес выручки от реализации сельскохозяйственной продукции или услуг по ее переработке и хранению в общем объеме выручки от реализации при этом вообще не учитывается.

Таким образом, в большинстве субъектов РФ организации, занимающиеся производством, переработкой и реализацией сельскохозяйственной и рыбной продукции, в той или иной форме могут воспользоваться предоставленным им правом и вообще не уплачивать налог на имущество или же уменьшать его, применяя имущественные налоговые вычеты. Однако из-за отсутствия в региональном законодательстве детально прописанных условий, необходимых для получения льгот, вполне возможно различное толкование соответствующих положений предприятиями и налоговыми органами. Поэтому большое значение имеет сложившаяся арбитражная практика по применению налоговых льгот. Тем более что вводимые в регионах льготы по налогу на имущество принципиально не отличаются от ранее предоставленных федеральным законодательством.

В ряде случаев можно воспользоваться разъяснениями, содержащимися в Методических рекомендациях для использования в практической работе при осуществлении контроля за правомерностью применения налогоплательщиками льгот по налогу на имущество предприятий, изложенных в Письме МНС России от 11 марта 2001 г. N ВТ-6-04/197. Но использовать их нужно с учетом сложившейся арбитражной практики. Тем более что они разъясняли порядок применения льгот, установленных Законом РФ "О налоге на имущество предприятий", который уже не действует с 1 января текущего года.

Основные проблемы, связанные с предоставлением льгот по налогу на имущество, можно объединить в следующие группы.

Определение выручки от реализации сельскохозяйственной продукции, продуктов ее переработки или услуг по их хранению

При определении объемов выручки, дающих право на применение льгот по налогу на имущество, нужно иметь в виду, что:

- показатель выручки определяется по правилам бухгалтерского учета, поскольку иное региональным законодательством не установлено;

- при исчислении выручки от реализации продуктов переработки сельскохозяйственной продукции учитывается технологический процесс ее производства;

- перечень сельскохозяйственной продукции определен Общероссийским классификатором продукции ОК 005-93, утвержденным Постановлением Госстандарта России от 30 декабря 1993 г. N 301.

Поэтому от уплаты налога на имущество могут освобождаться заводы по переработке молока, пивоваренные заводы и другие организации, использующие при производстве конечной продукции сельскохозяйственное сырье. Напомним, что объем выручки от реализации конечной продукции должен составлять не менее 70 (50)% в общем объеме продаж. Кроме того, выход такой продукции должен быть обусловлен единым технологическим процессом.

Именно на это обращают внимание при рассмотрении конкретных дел федеральные окружные арбитражные суды.

**Арбитражная практика**

ФАС Центрального округа в Постановлении от 8 декабря 2003 г. по делу N А68-АП-134/14-03 отмечает следующее. Если организация приобретает сельскохозяйственную продукцию с целью ее дальнейшей переработки и изготовления нового продукта в рамках единого технологического процесса, то показатель выручки, учитываемый при применении льготы по налогу на имущество, может быть определен только при реализации конечного произведенного продукта покупателю. Причем не может считаться реализацией передача продукта от одного подразделения (цеха) другому подразделению с целью его дальнейшей переработки в рамках одной организации.

При этом не имеет значения, у кого приобретается сельхозпродукция, служащая сырьем для производства конечного продукта (непосредственно у сельхозпроизводителя или у посредника).

Поэтому суд признал обоснованным применение льготы ОАО "Тульский хладокомбинат", которое производит мороженое из молока, относящегося к сельхозпродукции согласно ОК 005-93, поскольку выручка от его реализации превысила 70% в общем объеме продаж хладокомбината.

В Постановлении ФАС от 8 октября 2001 г. по делу N Ф09-2440/01-АК подтверждается право на пользование льготой ОАО "Пермская пивоваренная компания", которое производит и реализует пиво, полученное путем переработки ячменя, отнесенного ОК 005-93 к продукции сельского хозяйства. Суд указал, что получаемый в процессе переработки ячменя промежуточный продукт (солод) используется организацией в процессе производства пива, выручка от реализации которого превысила требуемый для получения льготы норматив.

Аналогичное решение в пользу организаций - производителей пива зафиксировано в Постановлениях ФАС Поволжского округа от 13 июля 2000 г. по делу N А12-1849/2000-С25, ФАС Волго-Вятского округа от 25 апреля 2001 г. по делу N А82-282/2000-А/1 и от 21 февраля 2002 г. по делу N 1233/5-к, а также ФАС Западно-Сибирского округа от 2 июня 2003 г. по делу N Ф04/2403-593/А46-2003.

ФАС Поволжского округа в Постановлении от 14 февраля 2002 г. по делу N А57-12746/01-29 признал обоснованным право на пользование льготой ЗАО "Консервный завод "Покровский", производящим плодоовощную консервную продукцию из сельскохозяйственного сырья (овощей и фруктов), относящегося к сельхозпродукции в соответствии с ОК 005-93.

В Постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 25 июня 2002 г. по делу N Ф08-2111/2002-776А отмечается, что ООО "Гречишная зерновая компания", осуществляющая закупку, хранение и реализацию зерна и продуктов его переработки, обоснованно применяло льготу по налогу на имущество. Мнение налогового органа о необоснованности включения в состав выручки от реализации дохода, полученного от закупки и закладки зерна на хранение в госрезерв (поскольку эта деятельность относится к торгово-закупочной деятельности), признано неправомерным. По мнению суда, эти доходы относятся к выручке от реализации зерна с учетом услуг по его хранению и первичной обработке в силу единого технологического процесса.

ФАС Уральского округа в Постановлении от 18 июля 2002 г. по делу N Ф09-1485/02-АК отмечает, что ООО "Южуралкожа", перерабатывающее приобретаемое кожевенное сырье, правомерно учитывало выручку от его реализации при определении норматива, необходимого для применения льготы по налогу на имущество. Это сырье в соответствии с ОК 005-93 относится к сельскохозяйственной продукции.

Но далеко не всегда арбитражные суды занимают сторону налогоплательщиков.

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

В Постановлении ФАС Поволжского округа от 13 октября 2003 г. по делу N А55-1363/03-5 указывается на необоснованное получение льготы по налогу на имущество ЗАО "Тольяттинский мясокомбинат "Лидер", производящим колбасные изделия из мяса в тушах, закупаемого у организаций. Это объясняется тем, что используемое при производстве колбас сырье в соответствии с ОК 005-93 относится к продукции мясной промышленности (код 92 0000), а не к сельскохозяйственной продукции (код 98 0000).

ФАС Московского округа в Постановлении от 4 августа 1999 г. по делу N КА-А40/2402-99 отметил, что перерабатываемое табачной фабрикой табачное сырье для производства сигарет относится в соответствии с ОК 005-93 к продукции пищевой промышленности (код 91 9311), а не к сельскохозяйственной продукции.

В Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 21 ноября 2002 г. по делу N А28-3358/02-114/23 указывается, что ОАО "Ским-С", осуществляющее производство казеина из закупаемого обезжиренного молока (обрата), необоснованно применяло льготу по налогу на имущество. Это молоко относится в соответствии с ОК 005-93 к продукции молочной и маслодельной промышленности (код 922 000), а не к сельскохозяйственной продукции.

Налогоплательщики могут воспользоваться Методическими рекомендациями МНС России в части включения в объем реализации сельхозпродукции стоимости товаров, произведенных давальческим способом.

Если же продукт переработки сельскохозяйственной продукции на давальческих началах организация-давалец использует для производства других товаров, то стоимость этих товаров не должна включаться в объем выручки от реализации сельхозпродукции, позволяющий применять льготу по налогу. Это объясняется тем, что к продукции сельского хозяйства относятся продукты, включенные в ОК 005-93 под кодами 97 0000 и 98 0000, то есть продукция, не прошедшая вторичную переработку (зерно, молоко, шерсть, крупный рогатый скот и другие животные в живом весе и т.п.). Товары, полученные в результате переработки сельхозпродукции, к таковой не относятся.

Пример 1. Организация передала сторонней организации зерно для производства на давальческих началах муки. В дальнейшем часть муки была реализована, а часть - использована для производства хлебобулочных и кондитерских изделий, предназначенных для продажи. Выручка от реализации за I полугодие 2004 г. составила:

- муки - 400 000 руб.;

- хлебобулочных и кондитерских изделий - 200 000 руб.;

- зерна - 600 000 руб.;

- покупных товаров - 200 000 руб.

В данном случае выручка от реализации товаров по льготируемым видам деятельности составит 71,4% ((600 000 руб. + 400 000 руб.): (600 000 руб. + 400 000 руб. + 200 000 руб. + 200 000 руб.)).

Следовательно, организация вправе воспользоваться льготой по налогу на имущество.

При использовании указанной льготы нужно также иметь в виду, что согласно ст.56 НК РФ льготы предоставляются категориям налогоплательщиков, а не отдельным плательщикам налогов. К налогоплательщикам согласно ст.19 НК РФ относятся организации, на которые возложена обязанность по уплате налога. Поэтому льгота не может предоставляться филиалам организаций, даже если они имеют отдельный баланс и расчетный счет в банке. Вопрос о праве организации на освобождение от уплаты налога на имущество может рассматриваться только исходя из показателей ее финансово-хозяйственной деятельности в целом.

Пример 2. Организация имеет филиал, осуществляющий производство и реализацию сельскохозяйственной продукции.

Выручка филиала от реализации сельскохозяйственной продукции за I полугодие 2004 г. составила 2 000 000 руб.

Выручка от реализации товаров по организации в целом составила 4 000 000 руб.

В данном случае удельный вес льготируемого вида деятельности в общем объеме реализации составляет 50% (2 000 000 руб.: 4 000 000 руб. х 100%).

Следовательно, организация не имеет права на льготу по налогу на имущество. Не имеет права на льготу и ее филиал.

Определение состава имущества, освобождаемого от налогообложения

В регионах, законодательными актами которых предусмотрено освобождение от налогообложения не организаций в целом, а только конкретного имущества, используемого в производстве, переработке и хранении сельскохозяйственной продукции, могут возникнуть проблемы, связанные с определением состава льготируемого имущества.

Опыт прошлых лет свидетельствует о неоднозначном подходе к имуществу организаций, передаваемому в аренду предприятиям, использующим его для льготируемых видов деятельности.

По мнению налоговых органов, стоимость имущества, предназначенного для производства, переработки и хранения сельскохозяйственной продукции, сдаваемого в аренду другим организациям без его передачи на баланс арендаторам, должна учитываться при налогообложении в общеустановленном порядке. Аргументируется эта позиция тем, что данное имущество используется арендодателем не по целевому назначению. Однако у арбитражных судов по этому вопросу сложилась иная точка зрения.

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

ФАС Северо-Западного округа в Постановлениях от 10 ноября 2003 г. по делу N А21-627/03-С1 и от 19 апреля 2004 г. по делу N А21-8432/03-С1 отмечает, что льгота в форме уменьшения стоимости налогооблагаемого имущества организации на стоимость имущества, используемого для производства, переработки и хранения сельскохозяйственной продукции, не устанавливает каких-либо условий по его использованию. Оно может применяться как самой организацией-собственником, так и совместно с другими юридическими лицами. При этом главное, чтобы такое имущество использовалось для целей, указанных в Законе. Поэтому, как указал ФАС, рыбопромысловые суда, передаваемые организациями в бербоутный чартер, не должны облагаться налогом на имущество.

Аналогичная точка зрения отражена в Постановлении ФАС Центрального округа от 3 июля 2003 г. по делу N А35-4041/02-С3. Суд указал, что ОАО "Красная поляна", передававшее в аренду имущество предприятию, которое его использовало для производства сельскохозяйственной продукции, имело право на льготу по налогу на имущество. По мнению суда, данная льгота не связана с использованием имущества для производства, переработки и хранения сельскохозяйственной продукции непосредственно балансодержателем. Для ее получения достаточно того, чтобы это имущество применялось по целевому назначению у арендатора.

Такого же мнения по указанной проблеме придерживаются ФАС Поволжского округа (Постановление от 14 мая 2002 г. по делу N А06-1406у-11к/2001) и ФАС Волго-Вятского округа (Постановление от 11 июня 2003 г. по делу N А29-6697/02А).

Аналогичную позицию занимает Минфин России (см. Письма от 6 июня 2000 г. N 04-05-06/48, от 15 ноября 2000 г. N 04-05-06/83 и от 17 января 2001 г. N 04-05-06/5).

По имуществу, сдаваемому в лизинг с передачей его на баланс лизингополучателя и используемому им по целевому назначению, по мнению налоговых органов, льготу по налогу имеет право заявить лизингополучатель. Поскольку налогом облагаются основные средства, учитываемые на балансе организации.

Следует также воспользоваться мнением МНС России, изложенным в названных выше Методических рекомендациях, о целесообразности применения льготы как организациями, осуществляющими комплексное производство, переработку и хранение сельскохозяйственной продукции, так и предприятиями, занимающимися только одним из перечисленных видов деятельности.

В этих же Методических рекомендациях указывается, что льгота предоставляется организациям, непосредственно занимающимся льготируемыми видами деятельности и получающим выручку от реализации произведенной и (или) переработанной сельхозпродукции. Поэтому предприятия, оказывающие услуги по переработке сельхозпродукции на давальческих началах, не вправе пользоваться этой льготой, так как они реализуют не продукты, а услуги по переработке сельхозпродукции.

От налогообложения не освобождаются также административные здания организаций, осуществляющих производство и реализацию сельскохозяйственной продукции. В то же время на имущество вспомогательных производств, обслуживающих льготируемую деятельность, эта льгота распространяется.

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

В Постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 11 июня 2002 г. по делу N Ф08-1886/2002-702А отмечается, что имущество хлебоприемного предприятия-элеватора, предназначенное для хранения сельскохозяйственной продукции, используется в едином технологическом процессе приемки, переработки (подработки), перемещения и отгрузки сельхозпродуктов. Поэтому оно относится к вспомогательному производству, без которого невозможен сам технологический процесс хранения сельхозпродукции. Таким образом, организация правомерно не уплачивала налог со стоимости этого имущества.

В Методических рекомендациях отмечается, что льгота по налогу на имущество, предназначенное для производства, переработки или хранения сельхозпродукции, не распространяется на имущество, фактически не используемое в производственной деятельности организаций. Однако из этого правила могут быть исключения. О чем свидетельствуют судебные решения.

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 5 июля 1999 г. по делу N А11-5677/98-К2-7/1981-259 подчеркивается, что ЗАО "Петушинская птицефабрика" не осуществляло выпуск сельскохозяйственной продукции, так как проводило ремонт основных средств (птичников, инкубатория, хозяйственных и кормовых складов, крыши, оборудования и т.п.). Данный факт подтверждается заключенными договорами подряда на выполнение ремонтных работ, актами приемки и другими документами. Льгота же в форме освобождения от налога имущества, используемого при производстве, переработке и хранении сельскохозяйственной продукции, не зависит от получения организацией выручки от реализации сельхозпродукции. Поэтому во время вынужденного простоя, связанного с капитальным ремонтом основных средств, предназначенных для производства сельскохозяйственной продукции, птицефабрика имела право на освобождение от уплаты налога на имущество. Тем более что нецелевого использования этого имущества птицефабрикой допущено не было.

Статья 377 НК РФ предусматривает, что в рамках договора простого товарищества каждый его участник определяет налоговую базу по имуществу, переданному в совместную деятельность. Соответственно, участники простого товарищества, в рамках которого осуществляется производство, переработка или хранение сельскохозяйственной продукции, имеют право на освобождение от налогообложения стоимости имущества, используемого в совместной деятельности. Об этом же свидетельствуют решения судебных инстанций.

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 15 мая 2002 г. по делу N А21-06/02-С1 отмечается, что для производства обезжиренного молока и масла в рамках договора о совместной деятельности ЗАО "Калининградмолпродукт" предоставило производственные мощности и оборудование. Поскольку эти мощности используются для производства, переработки и хранения сельхозпродукции, организация имеет право на освобождение их от обложения налогом на имущество.

По мнению МНС России, организации, оказывающие услуги другим предприятиям с использованием сельскохозяйственной техники (подготовку почвы, уборку урожая, заготовку кормов и т.п.), не вправе воспользоваться указанной налоговой льготой, так как они не производят сельскохозяйственную продукцию.

Их деятельность относится к оказанию услуг, предусмотренных кодом 0141 ОК 004-93. В то же время деятельность, связанная с производством сельхозпродукции, отражается по кодам 011 - 013 упомянутого Общероссийского классификатора видов экономической деятельности, продукции и услуг (ОКВЭД). Однако суды придерживаются иной точки зрения.

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

В Постановлении ФАС Уральского округа от 28 января 2003 г. по делу N Ф09-23/03-АК содержится вывод о распространении льготы по налогу на имущество на организации, занимающиеся выполнением механизированных работ для сельскохозяйственных предприятий. Он основан на положениях законодательства, согласно которым имущество организаций, подлежащее налогообложению, необходимо уменьшать на стоимость имущества для производства, переработки и хранения сельскохозяйственной продукции. Поскольку имущество ГУСП МТС "Башкирская" (зерноуборочные комбайны) было использовано в производстве зерновых культур, являющихся сельскохозяйственной продукцией, эта организация имела право на его освобождение от уплаты налога.

Министерство не рекомендовало предоставлять льготу по налогу на имущество, если организации, закупающие сельскохозяйственную продукцию, передают ее для промышленной переработки на давальческих началах другим организациям. У организации-давальца в этом случае отсутствует льготируемое имущество. Предприятие, принявшее сельхозпродукцию в переработку, не может воспользоваться льготой по налогу на имущество, поскольку оно занимается не производством товаров из сельскохозяйственной продукции, а оказанием услуг по переработке сырья, принадлежащего другой фирме.

Если же организация-давалец передает стороннему предприятию для переработки на давальческих началах сельскохозяйственную продукцию собственного производства, то она имеет право на льготу в части стоимости имущества, которое было использовано для выпуска переданной на переработку сельхозпродукции.

Следует отметить, что освобождение от налогообложения имущества, использованного при производстве, переработке и хранении сельхозпродукции, возможно только в случае ведения его учета раздельно от иного имущества организации. Ранее такое требование было отражено в Инструкции Госналогслужбы России от 8 июня 1995 г. N 33 "О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий", отмененной с 1 января 2004 г. Но поскольку во многих регионах указанная льгота введена местными законодательными актами, для подтверждения права на льготу организациям такой учет необходим.

При его ведении возможны проблемы с определением имущества, используемого как для производства, переработки и хранения сельхозпродукции, так и для иных видов деятельности. Объясняются они тем, что ни ранее, ни в настоящее время не разработана единая методика учета такого имущества. По мнению автора, если в законодательном или ином нормативном акте субъекта РФ не предлагается механизм такого раздельного учета, организации вправе его разработать самостоятельно и утвердить в своей учетной политике для целей налогообложения.

Так, комбинаты, осуществляющие переработку мяса собственного забоя и покупного, могут определять льготируемую часть имущества пропорционально удельному весу использованного мяса собственного забоя в общем количестве израсходованного сырья. В этом случае претензии налоговых органов по поводу правомерности применения льготы по такому имуществу можно будет оспорить в судебном порядке. Тем более что существует судебная практика по этому вопросу.

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

В Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 26 января 2004 г. по делу N А33-122/03-С3н-Ф02-4906/03-С1 отмечается, что ОАО "Зубр", осуществляющее производство продуктов из мяса собственного забоя и приобретенного, правомерно определило стоимость льготируемого имущества пропорционально удельному весу мяса собственного забоя в общем количестве сырья, поскольку все имущество организации создано и действует как единая технологическая цепь по выпуску различных изделий из мяса скота.

При оценке права организации на применение указанной льготы следует также иметь в виду, что в соответствии со ст.378 НК РФ налоговым периодом является календарный год, а отчетными периодами - I квартал, полугодие и 9 месяцев. Иными словами, налог на имущество исчисляется и вносится в бюджет поквартально нарастающим итогом с начала года. Следовательно, организации с сезонным характером производства (у которых за I квартал и I полугодие удельный вес выручки от реализации сельскохозяйственной продукции не превышает 70 (50)% в общем объеме выручки от реализации товаров, а за 9 месяцев и за год - установленный законом норматив обеспечен) должны уплачивать налог на имущество за I квартал и I полугодие. Льгота же должна использоваться только в расчетах по налогу на имущество за 9 месяцев и за год.

Пример 3. Выручка от реализации сельхозпродукции за I квартал и I полугодие 2004 г. равняется 400 000 руб. и 1 000 000 руб.

Выручка от оказания услуг за этот же период составляет соответственно 200 000 руб. и 300 000 руб.

В данной ситуации удельный вес выручки от реализации сельхозпродукции составляет за отчетные периоды соответственно 66,7% (400 000 руб.: 600 000 руб. х 100%) и 76,9% (1 000 000 руб. : 1 300 000 руб. х 100%).

Следовательно, право на льготу организация имеет начиная с декларации по налогу за I полугодие.

Следует отметить, что в Кемеровской, Курганской, Липецкой, Нижегородской, Омской, Ростовской, Саратовской, Смоленской и Ярославской областях льготы по налогу на имущество для организаций, осуществляющих производство, переработку и хранение сельскохозяйственной продукции, до настоящего времени не установлены. Поэтому такие организации с 1 января 2004 г. должны уплачивать налог на имущество на общих основаниях в соответствии с гл.30 НК РФ. (О том, как это делать, рассказывалось в "БП" N 3 за текущий год.)

Исключением из этого правила являются малые предприятия. Пунктом 1 ст.9 Федерального закона от 14 июня 1995 г. N 88-ФЗ установлено, что при изменении налогового законодательства, создающего менее благоприятные условия для малых предприятий по сравнению с ранее действовавшими правилами, они имеют право на применение ранее действовавшего порядка налогообложения в течение первых четырех лет своей деятельности.

Таким образом, малые фирмы, находящиеся в указанных выше регионах РФ, осуществляющие производство, переработку и хранение сельхозпродукции и зарегистрированные до 1 января 2004 г., могут применять льготы по налогу на имущество, предусмотренные ранее действовавшим Законом РФ "О налоге на имущество предприятий".

Единый сельскохозяйственный налог

Федеральным законом от 11 ноября 2003 г. N 147-ФЗ с 1 января 2004 г. введена в действие новая редакция гл.26.1 НК РФ "Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единого сельскохозяйственного налога)". Указанная группа налогоплательщиков получила возможность перехода в добровольном порядке на ЕСХН. Некоторые особенности этой системы налогообложения мы уже излагали на страницах "БП" N 3 за текущий год. Поэтому в данной статье затрагиваются вопросы, ранее не рассматривавшиеся.

Организации, уплачивающие ЕСХН, в соответствии с п.3 ст.346.1 НК РФ освобождаются от уплаты налога на прибыль, НДС, налога на имущество и ЕСН. Все остальные налоги и сборы, в том числе и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, они обязаны уплачивать в общеустановленном порядке.

Поэтому у предприятий, переходящих на указанный режим налогообложения, могут возникнуть определенные сложности, связанные с так называемым переходным периодом с одной системы налогообложения на другую. Решение этих проблем рассматривается в п.6 ст.346.6 НК РФ.

Организации, учитывавшие доходы и расходы методом начисления, согласно пп.1 п.6 указанной статьи обязаны включить в облагаемую базу по этому налогу на дату перехода суммы денежных средств, полученные в период применения общего режима налогообложения в порядке предварительной оплаты по договорам, выполнение которых намечено после перехода на ЕСХН.

Денежные средства, полученные после перехода на ЕСХН, не включаются в облагаемую базу, если они уже были учтены при применении общеустановленной системы налогообложения (пп.3 п.6 этой же статьи Кодекса).

Пример 4. ООО "Юпитер" в декабре 2003 г. отгрузило покупателям зерно на 500 000 руб., оплата которого произведена в январе 2004 г. В соответствии с учетной политикой для целей налогообложения доходы и расходы учитывались методом начисления.

С 1 января 2004 г. организация перешла на ЕСХН.

Поскольку стоимость отгруженного в декабре 2003 г. зерна учтена при определении облагаемой базы по налогу на прибыль за 2003 г., при расчете базы по ЕСХН в 2004 г. она не учитывается.

Расходы, сделанные после перехода на ЕСХН, но оплаченные в период применения общеустановленной системы налогообложения, признаются в период их осуществления. Расходы, сделанные и оплаченные организацией в период применения ЕСХН, признаются на дату их оплаты (пп.4 п.6 ст.346.6 НК РФ).

Пример 5. ООО "Урожай" приобрело и оплатило в декабре 2003 г. ГСМ на 10 000 руб. Доходы и расходы учитывались методом начисления.

ГСМ израсходованы в январе - марте 2004 г. при вывозе на поля органических удобрений.

В этом случае их стоимость должна быть учтена при определении налоговой базы по ЕСХН за I полугодие 2004 г.

Здесь не принимаются во внимание при определении облагаемой базы по ЕСХН расходы, ранее учтенные при использовании общего режима налогообложения, даже если они были оплачены в период применения режима ЕСХН.

Остаточная стоимость (в виде разницы между ценой приобретения и суммой начисленной амортизации) основных средств, приобретенных и оплаченных в период применения общего режима налогообложения, учитывается на дату перехода на ЕСХН. Остаточная стоимость основных средств, оплата которых будет осуществлена после перехода на ЕСХН, учитывается организациями при определении налоговой базы начиная с месяца, следующего за месяцем их оплаты (пп.2 п.6 ст.346.6 НК РФ).

Пример 6. ООО "Хлебопродукт" в ноябре 2003 г. приобрело два грузовых автомобиля. Оплата стоимости машин произведена по бартеру (зерном) в январе 2004 г.

В этом случае остаточная стоимость автомобилей для целей налогообложения учитывается с 1 февраля 2004 г.

Пунктом 7 ст.346.6 НК РФ предусмотрен порядок учета доходов и расходов при возврате с режима ЕСХН на общий режим налогообложения. Так, в частности, при определении налога на прибыль организациями, учитывающими доходы и расходы методом начисления, не принимаются во внимание суммы авансов и предоплаты, ранее учтенные при уплате ЕСХН. Расходы, осуществленные указанными организациями после перехода на общий режим налогообложения, учитываются при налогообложении прибыли, даже если их оплата была сделана в период применения ЕСХН.

Пример 7. ООО "Славянка", уплачивающее ЕСХН, получило в декабре 2004 г. предоплату в сумме 1 000 000 руб. в счет поставок зерна в I квартале 2005 г. С 1 января 2005 г. общество перешло на общеустановленную систему налогообложения.

Указанная предоплата должна быть учтена при определении налоговой базы по ЕСХН за 2004 г. По этой причине стоимость зерна, отгруженного покупателям в I квартале 2005 г., при определении облагаемой базы по налогу на прибыль за I квартал 2005 г. не учитывается.

Пример 8. ООО "Рассвет" в декабре 2004 г. осуществило предварительную оплату поставщику стоимости минеральных удобрений в размере 300 000 руб.

Минеральные удобрения поставлены и оприходованы в январе, а израсходованы в мае 2005 г.

С 1 января 2005 г. организация перешла на общий режим налогообложения.

В этом случае указанные расходы должны быть учтены при определении облагаемой базы по налогу на прибыль за I полугодие 2005 г.

При переходе на общий режим налогообложения остаточная стоимость основных средств определяется исходя из их первоначальной стоимости за вычетом амортизации, начисленной за период применения ЕСХН в порядке, установленном гл.25 НК РФ. В случае превышения расходов на приобретение этих основных средств, учтенных при применении ЕСХН, над суммой начисленной в указанном выше порядке амортизации сумма такого превышения признается доходом на дату перехода на общий режим налогообложения.

Порядок признания доходов

При определении объекта обложения ЕСХН организации в соответствии с п.1 ст.346.5 НК РФ учитывают доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационные доходы. При этом доходы от реализации определяются в порядке, установленном ст.249, а внереализационные доходы - в соответствии с положениями ст.250 Налогового кодекса.

Пунктом 2 ст.249 НК РФ предусматривается определение доходов (выручки) от реализации товаров (работ, услуг) исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за проданные товары, выраженных в денежной и натуральной форме. К натуральной форме относятся и расчеты имуществом организации, в том числе и ценными бумагами.

Вопрос возникает в отношении учета доходов, полученных организациями за реализованные товары (работы, услуги) в виде векселей. Вызван он их двойственной природой. С одной стороны, согласно ст.143 ГК РФ векселя относятся к ценным бумагам. Это дает основание для утверждения, что их стоимость может учитываться в составе доходов дважды: первый раз - при получении векселей в счет оплаты товаров (работ, услуг); второй раз - при их реализации или ином выбытии (в том числе погашении).

При этом, однако, нужно иметь в виду следующее. В соответствии с Федеральным законом от 11 марта 1997 г. N 48-ФЗ и Положением о переводном и простом векселе, утвержденным Постановлением ЦИК СССР и СНК СССР от 7 августа 1937 г. N 104/1341, вексель представляет особый вид ценных бумаг. Он удостоверяет ничем не обусловленное обязательство векселедателя по уплате определенной в них суммы векселедержателю. В этом качестве вексель не может рассматриваться аналогом денежных средств.

Получение векселя третьего лица в качестве оплаты за отгруженные товары (выполненные работы, оказанные услуги) не может отождествляться и с получением дохода в натуральной форме, поскольку замена стороны (векселедержателя) по обязательству не изменяет содержание первоначального обязательства векселедателя.

Получение векселя от покупателя товаров (работ, услуг) организациями - плательщиками ЕСХН не означает получение ими дохода (в денежной или в натуральной форме). В налоговую базу эти суммы должны включаться только после погашения векселей, либо их передачи в уплату поставщикам товаров (работ, услуг), или после их реализации.

Аналогичную точку зрения по данной проблеме имеют и арбитражные суды (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 22 февраля 2001 г. по делу N А74-2073/00-К2-Ф02-236/01-С1, ФАС Западно-Сибирского округа от 7 марта 2000 г. по делу N Ф04/558-80/А27-2000 и от 23 октября 2002 г. по делу N Ф04/4028-1582/А45-2002, ФАС Уральского округа от 6 мая 2002 г. по делу N Ф09-883/02-АК). Правда, высказана она при рассмотрении споров налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения. Учитывая то, что порядок признания доходов при упрощенной системе налогообложения аналогичен порядку их признания при ЕСХН, этой судебной практикой можно воспользоваться и в данном случае.

В то же время при получении от покупателей в счет оплаты отпущенных товаров (работ, услуг) принадлежащего им имущества и последующей его реализации датой получения дохода следует считать как день поступления этого имущества, так и дату поступления денежных средств за него.

Порядок признания расходов

Расходы организаций, учитываемые при обложении ЕСХН, принимаются согласно п.3 ст.346.5 НК РФ при условии их соответствия критериям, указанным в п.1 ст.252 Кодекса. Иными словами, они должны быть экономически оправданы, документально подтверждены и связаны с предпринимательской деятельностью организации. При этом отдельные виды расходов учитываются применительно к порядку, установленному для организаций, уплачивающих налог на прибыль. Это и материальные расходы, и затраты на оплату труда, и расходы на обязательное страхование (включая обязательное пенсионное), и ряд других затрат, перечисленных в пп.9 - 21 п.2 ст.346.5 НК РФ.

Особое внимание среди учитываемых при налогообложении расходов нужно обращать на затраты на приобретение основных средств. Дело в том, что Минфин России, разъясняя порядок их учета организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения, во многом аналогичную системе ЕСХН, указывает, что стоимость объектов основных средств, построенных подрядным или хозяйственным способом, не должна учитываться при определении облагаемой базы.

В настоящей статье автор не ставит цель доказывать ошибочность этой позиции министерства в отношении налогоплательщиков, применяющих УСН. Что касается плательщиков ЕСХН, то на них данные указания вообще не распространяются, поскольку в соответствии с п.8 ст.346.5 Кодекса налоговая база определяется ими по данным бухгалтерского учета.

В данном случае следует руководствоваться положениями ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. N 26н, п.8 которого установлено, что первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, сооружение и изготовление. Такими фактическими затратами являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

- средства, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и другим договорам;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Следовательно, под расходами на приобретение основных средств, указанными в пп.1 п.2 ст.346.5 НК РФ, следует понимать затраты на их приобретение, сооружение и изготовление.

Еще одна проблема организаций - плательщиков ЕСХН связана с реализацией объектов основных средств, приобретенных до перехода на этот режим налогообложения. У таких плательщиков может возникнуть вопрос о возможности включения в состав расходов, связанных с реализацией основных средств, их остаточной стоимости.

При ответе на первый вопрос нужно иметь в виду, что в перечне расходов, учитываемых при налогообложении, приведенном в п.2 ст.346.5 Кодекса, затраты, связанные с реализацией основных средств, приобретенных до перехода на УСН, не указаны. К расходам на оплату стоимости товаров, указанным в пп.24 п.2 этой статьи Кодекса, названные расходы не относятся, поскольку в нем речь идет о товарах, приобретенных для дальнейшей реализации. Объекты основных средств, использованные в предпринимательской деятельности, таковыми не являются.

**Заключение**

Можно предположить, что остаточная стоимость реализованных основных средств, приобретенных до перехода на ЕСХН, не учтенная при налогообложении до их реализации, в состав расходов, уменьшающих доходы организации, не включается. Но, по мнению автора, такая точка зрения может быть принята (и то небезоговорочно) в отношении организаций, применяющих УСН. Что касается организаций - плательщиков ЕСХН, то они могут уменьшать доходы от реализации объектов основных средств, приобретенных до перехода на режим ЕСХН, на их остаточную стоимость. Такое право им предоставляют положения п.8 ст.346.5 НК РФ, согласно которым показатели, необходимые для определения облагаемой базы и исчисления налога, они определяют на основании данных бухгалтерского учета, в котором остаточная стоимость реализуемых основных средств уменьшает доходы от их продажи.

Также в соответствии с данными бухгалтерского учета формируется стоимость товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, указанных в пп.24 п.2 ст.346.5 НК РФ.