

**Российская саморегулируемая организация ревизионных  
союзов сельскохозяйственных кооперативов союз  
«Агроконтроль»**

**Налогообложение крестьянских  
(фермерских) хозяйств Чувашской  
Республики. Выбор оптимальной  
системы налогообложения**

**2022 г.**

## Оглавление

Раздел 1. Крестьянское (фермерское) хозяйство: правовое понятие, виды крестьянских (фермерских) хозяйств, законодательное регулирование .....	4
Крестьянское хозяйство без образования юридического лица .....	5
КФХ без образования юридического лица, создаваемое одним гражданином .....	6
КФХ без образования юридического лица, членами которого являются несколько граждан .....	6
Крестьянское хозяйство, созданное в качестве юридического лица .....	9
Крестьянские (фермерские) хозяйства в свете смежных отраслей законодательства .....	10
Крестьянские (фермерские) хозяйства как субъекты малого и среднего предпринимательства .....	10
Крестьянские (фермерские) хозяйства как сельскохозяйственные товаропроизводители .....	11
Трудовые отношения в крестьянских хозяйствах .....	11
Раздел 2. Режимы налогообложения в федеральном законодательстве .....	12
Преимущества и недостатки статуса плательщика налога на добавленную стоимость (НДС) ..	13
Обязанности КФХ как налогового агента в отношении доходов, полученных физическими лицами .....	14
Прочие налоги, уплачиваемые крестьянскими (фермерскими) хозяйствами .....	14
Смена системы налогообложения .....	14
Раздел 3. Общая система налогообложения .....	15
Применение общей системы налогообложения крестьянскими (фермерскими) хозяйствами, созданными в качестве юридического лица. Налог на прибыль .....	15
Налог на добавленную стоимость .....	15
Налог на прибыль .....	16
Налог на имущество юридических лиц .....	18
Применение общей системы налогообложения крестьянскими (фермерскими) хозяйствами, действующими без образования юридического лица. Налог на доходы физических лиц .....	18
Налог на добавленную стоимость .....	18
Налог на доходы физических лиц .....	18
Налог на имущество физических лиц .....	19
Раздел 4. Упрощённая система налогообложения .....	20

Раздел 5. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей «Единый сельскохозяйственный налог» .....	26
Раздел 6. Патентная система налогообложения .....	29
Раздел 7. Система налогообложения «Налог на профессиональный доход» .....	33
Раздел 8. Налогообложение средств государственной поддержки, предоставляемых КФХ в рамках Государственной программы развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия .....	35
Налогообложение КФХ, применяющих общую систему налогообложения .....	38
Налогообложение КФХ – плательщиков УСН .....	39
Налогообложение КФХ – плательщиков ЕСХН .....	40
Налогообложение КФХ – плательщиков налога на профессиональный доход .....	41
Раздел 9. Исчисление и уплата страховых взносов во внебюджетные фонды в крестьянском (фермерском) хозяйстве .....	42
Раздел 10. Примеры выбора оптимальной системы налогообложения КФХ в зависимости от различных исходных данных .....	47

## **Раздел 1. Крестьянское (фермерское) хозяйство: правовое понятие, виды крестьянских (фермерских) хозяйств, законодательное регулирование**

Предметом настоящей брошюры является описание налогообложения крестьянских (фермерских) хозяйств, сокращённо именуемых «КФХ». Поэтому, прежде всего, необходимо ответить на вопрос, что с правовой точки зрения представляет собой крестьянское или фермерское хозяйство.

Первое существенное замечание: в российском праве понятие «фермер», «фермерство» более узкое по смыслу, чем те же слова в английском языке, из которого заимствованы данные термины. Английское слово «фермер» (farmer) лучше всего переводится на русский язык словосочетанием «сельскохозяйственный товаропроизводитель» (без какой бы то ни было привязки к организационно-правовой форме). Напротив, в отечественной традиции, с 1990 года, с даты принятия Закона РСФСР «О крестьянском (фермерском) хозяйстве», данное понятие означает одну из категорий сельскохозяйственных товаропроизводителей. Наряду с КФХ сельскохозяйственное производство осуществляют:

- граждане, ведущие личное подсобное хозяйство,
- индивидуальные предприниматели,
- сельскохозяйственные производственные кооперативы,
- общества с ограниченной ответственностью,
- акционерные общества,
- сельскохозяйственные товаропроизводители иных организационных форм.

Таким образом, в Российской Федерации крестьянские (фермерские) хозяйства – это одна из категорий сельскохозяйственных товаропроизводителей<sup>1</sup>.

Второе замечание заключается в том, что российское гражданское право допускает существование двух видов субъектов экономической деятельности, которые называются «крестьянскими (фермерскими) хозяйствами»:

- КФХ без образования юридического лица,
- КФХ, созданные в качестве юридического лица.

В отношении этих двух форм КФХ нет общего правового определения, отсутствует единый регулирующий их деятельность законодательный акт – как будет показано далее, между крестьянскими (фермерскими) хозяйствами в статусе и без статуса юридического лица очень много различий, в связи с чем необходимо по отдельности рассмотреть обе данных категории КФХ, а в дальнейшем, при описании применения той или иной системы налогообложения – отдельно исследовать возможность и особенности применения данной системы крестьянскими хозяйствами – юридическими лицами и крестьянскими хозяйствами, действующими без статуса юридического лица.

Наконец, третье замечание: принято считать крестьянские (фермерские) хозяйства «малыми формами хозяйствования на селе», «семейной формой организации производства». На практике это часто соответствует действительности, но, с точки зрения законодательства не является обязательным.

---

<sup>1</sup> Понятие «сельскохозяйственный товаропроизводитель» введено Федеральным законом от 29.12.2006 г. № 264-ФЗ "О развитии сельского хозяйства"

## *Крестьянское хозяйство без образования юридического лица*

Наиболее распространённой формой ведения фермерской деятельности в Российской Федерации является крестьянское хозяйство без образования юридического лица<sup>2</sup>. К данной категории хозяйств относится не менее 95 процентов всех действующих фермеров страны.

Нормативная база создания и деятельности КФХ без образования юридического лица включает в себя:

- Статьи 23, 257–259 Гражданского Кодекса Российской Федерации,
- Федеральный закон от 11.06.2003 г. № 74-ФЗ "О крестьянском (фермерском) хозяйстве".

В соответствии со ст. 1 Федерального закона "О крестьянском (фермерском) хозяйстве" КФХ «представляет собой объединение граждан, связанных родством и (или) свойством, имеющих в общей собственности имущество и совместно осуществляющих производственную и иную хозяйственную деятельность (производство, переработку, хранение, транспортировку и реализацию сельскохозяйственной продукции), основанную на их личном участии». При этом, в соответствии с положениями ч. 2 той же статьи, хозяйство может быть создано одним лицом.

Таким образом, под понятием «КФХ без образования юридического лица» может подразумеваться или договорное объединение нескольких граждан (если хозяйство объединяет нескольких членов), или предпринимательская деятельность отдельного гражданина (если в крестьянском хозяйстве, помимо главы, нет других членов).

Вне зависимости от того, является ли глава КФХ единственным членом хозяйства, или в нём есть другие члены, государственная регистрация КФХ без образования юридического лица осуществляется в порядке, предусмотренном для государственной регистрации индивидуальных предпринимателей.

В настоящее время регистрация КФХ без образования юридического лица происходит по той же процедуре, что и регистрация индивидуальных предпринимателей, в соответствии с Приказом ФНС РФ № ЕД-7-14/617@ от 31.08.2020 г. Для государственной регистрации КФХ глава хозяйства представляет в налоговый орган:

- Заявление о государственной регистрации по форме Р21001,
- Копию паспорта,
- Квитанцию об оплате государственной пошлины.

Вне зависимости от количества членов КФХ на этапе государственной регистрации в регистрирующий орган не представляется никаких сведений о других (помимо главы) членах хозяйства, не подлежит представлению соглашение о создании КФХ, а также подтверждающие родственные связи членов хозяйства документы.

Подтверждением состоявшейся государственной регистрации КФХ являются выдаваемые главе свидетельство о государственной регистрации и свидетельство о внесении в ЕГРИП.

---

<sup>2</sup> Часто ошибочно именуется «ИП – КФХ».

## КФХ без образования юридического лица, создаваемое одним гражданином

Крестьянское (фермерское) хозяйство, создаваемое единственным гражданином, внешне очень схоже с деятельностью индивидуального предпринимателя, однако неверным будет вывод о том, что такое КФХ – то же самое, что ИП.

Что объединяет эти две формы ведения гражданином предпринимательской деятельности?

1. В обоих случаях одно физическое лицо осуществляет хозяйственную деятельность от своего имени и в своих интересах на собственный страх и риск (глава КФХ и индивидуальный предприниматель несут полную ответственность по обязательствам, возникшим вследствие ведения ими предпринимательской деятельности);

2. Как в случае с КФХ, так и в случае с ИП не возникает обособленного имущества: приобретаемые основные средства (включая земельные участки), сырьё и материалы – принадлежат единственному собственнику – гражданину (вне зависимости от того, является ли он главой крестьянского хозяйства или индивидуальным предпринимателем);

3. Произведённая продукция, а также доходы от предпринимательской деятельности после исполнения налоговых обязательств также принадлежат гражданину и могут им по своему усмотрению быть направлены на финансирование производственной деятельности или на личное потребление.

Вместе с тем, помимо сходств, КФХ «в одном лице» и индивидуальный предприниматель имеют и различия:

1. Глава крестьянского (фермерского) хозяйства в любой момент может принять решение о расширении числа членов, каждый из которых будет нести обязанность по обязательствам КФХ и иметь права на долю в доходах хозяйства – при этом индивидуальный предприниматель «по определению» действует исключительно самостоятельно, никаких «членов» ИП быть не может;

2. Индивидуальный предприниматель может заниматься любым разрешённым видом экономической деятельности – предмет деятельности КФХ установлен статьёй 1 профильного закона (производство, переработка, хранение, транспортировка и реализация сельскохозяйственной продукции);

3. Глава КФХ и ИП различным образом исчисляют страховые взносы, имеют место различия в исчислении налога на доходы физических лиц (этот вопрос будет более подробно рассмотрен в соответствующем разделе брошюры).

В целом крестьянское (фермерское) хозяйство без образования юридического лица, в состав членов которого входит только один гражданин, имеет простейшую экономическую структуру, поскольку все права и обязанности сосредоточены в руках единственного лица – главы (он же единственный член) крестьянского хозяйства.

## КФХ без образования юридического лица, членами которого являются несколько граждан

Как отмечалось выше, в общем случае крестьянское (фермерское) хозяйство является договорным объединением нескольких физических лиц (не обязательно граждан РФ – допускается членство в КФХ также иностранных граждан и лиц без гражданства). В соответствии со ст. 3 Закона «членами фермерского хозяйства могут быть:

1) супруги, их родители, дети, братья, сестры, внуки, а также дедушки и бабушки каждого из супругов, но не более чем из трех семей. Дети, внуки, братья и сестры членов фермерского хозяйства могут быть приняты в члены фермерского хозяйства по достижении ими возраста шестнадцати лет;

2) граждане, не состоящие в родстве с главой фермерского хозяйства. Максимальное количество таких граждан не может превышать пяти человек».

«Договорным» данное объединение делает наличие между членами крестьянского (фермерского) хозяйства соглашения. В соответствии с ч. 2 ст. 4 Закона, «граждане, изъявившие желание создать фермерское хозяйство, заключают между собой соглашение». Согласно ч. 3 той же статьи:

«Соглашение о создании фермерского хозяйства (далее - соглашение) должно содержать сведения:

- 1) о членах фермерского хозяйства;
- 2) о признании главой фермерского хозяйства одного из членов этого хозяйства, полномочиях главы фермерского хозяйства в соответствии со статьей 17 настоящего Федерального закона и порядке управления фермерским хозяйством;
- 3) о правах и об обязанностях членов фермерского хозяйства;
- 4) о порядке формирования имущества фермерского хозяйства, порядке владения, пользования, распоряжения этим имуществом;
- 5) о порядке принятия в члены фермерского хозяйства и порядке выхода из членов фермерского хозяйства;
- 6) о порядке распределения полученных от деятельности фермерского хозяйства плодов, продукции и доходов».

Кроме того, часть 6 ст. 2 закона предполагает, что «по усмотрению членов фермерского хозяйства в соглашение могут включаться иные не противоречащие гражданскому законодательству условия».

Само соглашение на государственную регистрацию крестьянского хозяйства не представляется, соглашение составляется не для регистрирующих (или иных) государственных органов, а для того, чтобы уточнить положения закона и создать признаваемые всеми членами индивидуальные правила работы КФХ.

Действительно, поскольку в КФХ данного вида присутствует более одного члена, то есть, возможно наличие разных интересов и целей, необходим договор по наиболее важным аспектам деятельности. Каковы эти аспекты?

#### I. Членство в КФХ.

Состав членов крестьянского (фермерского) хозяйства не отражается ни в государственных реестрах, ни в других независимых источниках информации. Таким образом, соглашение является единственным документом, фиксирующим факт членства гражданина в КФХ (что, с одной стороны, может служить инструментом для обоснования гражданином своих прав, с другой – быть основанием для требования исполнения гражданином его обязанностей).

#### II. Имущество КФХ.

В отличие от юридических лиц, располагающих *обособленным* имуществом, КФХ без образования юридического лица собственным имуществом не располагают. Имущество (земля, здания, машины, сельскохозяйственные животные) принадлежит физическим

лицам – членам хозяйства. Что произойдёт, если вопросы формирования имущества не будут урегулированы соглашением?

В таком случае глава хозяйства, осуществляя распоряжение доходами после налогообложения, будет приобретать имущество, которое естественным образом, «по умолчанию» будет признаваться его единоличной собственностью (это будет следовать, в частности, из договоров купли-продажи, свидетельств о государственной регистрации недвижимого имущества, самоходных машин и т.д.). Другие члены КФХ смогут доказать свои права на долю в имуществе (например, при выходе из КФХ) только через суд. По этой причине важно отразить в соглашении, кто из членов КФХ какие права на имущество хозяйства имеет, и на чьё имя данное имущество должно регистрироваться. С изменением состава имущества (и с изменением членской базы КФХ) соглашение целесообразно заключать заново.

### III. Трудовое участие каждого члена КФХ

Согласно ст. 15 закона, «члены фермерского хозяйства устанавливают по взаимному согласию внутренний распорядок фермерского хозяйства, права и обязанности с учетом квалификации и хозяйственной необходимости, а также ответственность за неисполнение установленных обязанностей». Это означает, что соглашение должно урегулировать такие вопросы как распределение работ между членами, объём выполняемой каждым из членов работы, последствия уклонения члена КФХ от исполнения своих обязанностей.

### IV. Доходы от ведения КФХ.

Наконец, ст. 15 закона устанавливает, что «Каждый член фермерского хозяйства имеет право на часть доходов, полученных от деятельности фермерского хозяйства в денежной и (или) натуральной форме, плодов, продукции (личный доход каждого члена фермерского хозяйства). Размер и форма выплаты каждому члену фермерского хозяйства личного дохода определяются по соглашению между членами фермерского хозяйства».

Таким образом, соглашение между членами хозяйства должно определить правила, по которым определяется: общий доход КФХ, доля каждого члена в общем доходе, порядок и срок выплаты (выдачи) данной доли. По отношению к членам КФХ глава хозяйства выполняет роль налогового агента и несёт ответственность за подачу в инспекцию ФНС формы 6-НДФЛ, а также за удержание и перечисление в бюджет налога на доходы физических лиц.

### V. Ответственность по обязательствам КФХ.

Несмотря на то, что сделки от имени хозяйства заключает его глава, ответственность по ним несут все члены хозяйства. В этой связи соглашение должно содержать в себе правила, по которым кредитор может определить, в каком объёме он вправе требовать исполнения обязательств от того или иного члена КФХ. Члены КФХ, в свою очередь, должны из текста соглашения понимать пределы своей ответственности.

Как видно, даже при максимально тщательной проработке соглашения крестьянское (фермерское) хозяйство, планирующее свою деятельность на длительную перспективу, столкнётся со многими препятствиями, в первую очередь, в вопросах обеспечения прав своих членов на долю в доходах и имуществе. Данная проблема не является специфической для сельского хозяйства – именно по этой причине гражданское законодательство большинства стран предусматривает создание юридических лиц – самостоятельных субъектов предпринимательской деятельности. С 2012 г. в Российской Федерации



крестьянские (фермерские) хозяйства также вправе иметь статус юридического лица – корпоративной коммерческой организации.

### *Крестьянское хозяйство, созданное в качестве юридического лица*

На деятельность крестьянских (фермерских) хозяйств, созданных в качестве юридического лица, Федеральный закон от 11.06.2003 г. № 74-ФЗ «О крестьянском (фермерском) хозяйстве» не распространяется. Правовой базой их создания и деятельности является статья 86.1 Гражданского Кодекса Российской Федерации.

В соответствии с частью 1 данной статьи «крестьянским (фермерским) хозяйством, создаваемым в соответствии с настоящей статьей в качестве юридического лица, признается добровольное объединение граждан на основе членства для совместной производственной или иной хозяйственной деятельности в области сельского хозяйства, основанной на их личном участии и объединении членами крестьянского (фермерского) хозяйства имущественных вкладов».

Гражданский Кодекс определяет общие требования к составу членов такого хозяйства. Так, правом на создание КФХ – юридического лица, согласно норме Кодекса, обладают «граждане, ведущие совместную деятельность в области сельского хозяйства без образования юридического лица на основе соглашения о создании крестьянского (фермерского) хозяйства (статья 23)». Кроме того, в соответствии с ч. 3 статьи 86.1 ГК РФ, «гражданин может быть членом только одного крестьянского (фермерского) хозяйства, созданного в качестве юридического лица».

Таким образом, с формальной точки зрения, к членам крестьянского (фермерского) хозяйства – юридического лица предъявляются иные требования, чем к членам КФХ, действующего на основе Федерального закона «О крестьянском (фермерском) хозяйстве».

С одной стороны, в отношении членов КФХ – юридического лица не заявляется никаких требований о наличии между ними «родства или свойства».

С другой стороны, имеет место ряд требований, к КФХ без образования юридического лица не применявшимся:

- Количество членов КФХ – юридического лица не может быть менее двух,
- Члены КФХ – юридического лица ранее должны вести на основании соглашения крестьянское хозяйство без образования юридического лица,
- Гражданин может быть членом только одного крестьянского (фермерского) хозяйства, созданного в качестве юридического лица (в отношении КФХ без образования юридического лица недопустимо только совмещение статусов главы нескольких хозяйств, но членство в нескольких КФХ возможно).

На практике данные требования пока регистрирующими органами не контролируются. Кроме того, требование о количестве членов формально действует на дату образования КФХ – юридического лица, при этом из нормы Гражданского Кодекса не следует, что хозяйство должно быть ликвидировано, если в нём останется только глава.

Помимо вышеперечисленных норм статья 86.1 Гражданского Кодекса определяет, что имущество крестьянского (фермерского) хозяйства принадлежит ему на праве собственности, а члены крестьянского (фермерского) хозяйства, созданного в качестве юридического лица, несут по обязательствам КФХ субсидиарную ответственность.

Прочие особенности КФХ – юридического лица должны определяться соответствующим федеральным законом (в настоящее время такой закон отсутствует).

Государственная регистрация КФХ – юридического лица осуществляется налоговыми органами в том же порядке, что и регистрация иных коммерческих организаций. Заявитель представляет на регистрацию:

- Заявление по форме Р11001,
- Протокол собрания учредителей,
- Квитанцию об оплате государственной пошлины,
- Устав крестьянского (фермерского) хозяйства.

В отличие от КФХ без образования юридического лица КФХ – юридическому лицу присваивается 10-значный идентификационный номер налогоплательщика, организация вносится в Единый государственный реестр юридических лиц.

В ряде случаев вопрос вызывает наличие у КФХ – юридического лица устава. В данном случае следует руководствоваться статьёй 52 Гражданского Кодекса РФ, согласно которой «юридические лица, за исключением хозяйственных товариществ и государственных корпораций, действуют на основании уставов, которые утверждаются их учредителями (участниками)». Поскольку в перечне исключений крестьянское хозяйство не упомянуто, устав КФХ является необходимым.

В уставе следует отразить такие неурегулированные законодателем вопросы, как:

- Правила приёма в члены КФХ и прекращения членства в КФХ,
- Правила формирования имущества КФХ и права членов КФХ на имущество хозяйства,
- Положения о личном трудовом участии членов КФХ в его деятельности, ответственность за их нарушение,
- Порядок управления крестьянским (фермерским) хозяйством: состав органов управления, их компетенцию, правила формирования, наделения полномочиями и прекращения полномочий,
- Порядок распределения между членами КФХ доходов от ведения хозяйства,
- Величина и порядок несения членами КФХ ответственности по его обязательствам.

В связи с тем, что в КФХ – юридических лицах соглашение не заключается (поскольку такое соглашение является атрибутом только КФХ без образования юридического лица), не будет ошибкой перечислить непосредственно в тексте устава и всех членов хозяйства. Это потребует внесения изменений в устав при изменении членской базы, но исключит в дальнейшем конфликты между участниками.

### *Крестьянские (фермерские) хозяйства в свете смежных отраслей законодательства*

#### **Крестьянские (фермерские) хозяйства как субъекты малого и среднего предпринимательства**

Обе категории крестьянских (фермерских) хозяйств могут относиться к субъектам малого и среднего предпринимательства. Это прямо следует из п. 1 ст. 4 Федерального закона от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации".

Для отнесения к субъектам малого или среднего предпринимательства КФХ должно удовлетворять критериям численности работников (до 15 для микропредприятия, до 100 для малого предприятия, до двухсот пятидесяти для среднего предприятия) и критериям годового дохода (до 120 млн. руб. для микропредприятия, до 800 млн. руб. для малого и до 2 млрд. руб. для среднего предприятия). КФХ, соответствующее данным критериям, включается Федеральной налоговой службой в государственный реестр субъектов МСП.

### Крестьянские (фермерские) хозяйства как сельскохозяйственные товаропроизводители

В зависимости от того, создано КФХ в качестве юридического лица или без такового, его признание сельскохозяйственным товаропроизводителем производится по различным правилам.

Так, если крестьянское (фермерское) хозяйство действует в соответствии с Федеральным законом «О крестьянском (фермерском) хозяйстве» (то есть, без образования юридического лица), то оно признаётся сельскохозяйственным товаропроизводителем по самому факту своей регистрации (без доказательства того, что доходы хозяйства связаны с реализацией самостоятельно произведённой продукции). Такой вывод следует как из самой нормы пп. 3) ч. 2 ст. 3 Федерального закона «О развитии сельского хозяйства», так и из Постановления Семнадцатого Арбитражного апелляционного суда от 25.10.2021 г. по делу № 17АП-12130/2021-АК.

Для крестьянских (фермерских) хозяйств – юридических лиц, напротив, действует «общий» порядок признания организации сельскохозяйственным товаропроизводителем. В соответствии с ч. 1 ст. 3 Федерального закона «О развитии сельского хозяйства», сельскохозяйственным товаропроизводителем признаётся организация, осуществляющая «производство сельскохозяйственной продукции (в том числе органической продукции), ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах) в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством Российской Федерации, и реализацию этой продукции при условии, что в доходе сельскохозяйственных товаропроизводителей от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации этой продукции составляет не менее чем семьдесят процентов за календарный год».

### Трудовые отношения в крестьянских хозяйствах

Обе категории крестьянских (фермерских) хозяйств вправе использовать два вида труда: труд своих членов и труд наёмных работников. В части оформления наёмных работников у крестьянских хозяйств нет никакой специфики по сравнению с иными работодателями: отношения между КФХ и наёмным работником регулируются Трудовым Кодексом Российской Федерации, трудовым договором, форма которого утверждена Правительством РФ<sup>3</sup>, работники получают заработную плату.

Члены КФХ не состоят с хозяйством ни в трудовых, ни в гражданско-правовых отношениях, они принимают в деятельности КФХ *личное трудовое участие* и получают в обмен установленную соглашением или уставом *долю дохода* от деятельности КФХ.

---

<sup>3</sup> Постановление Правительства РФ от 27.08.2016 г. № 858

## Раздел 2. Режимы налогообложения в федеральном законодательстве

Налоговым Кодексом Российской Федерации и отдельными федеральными законами установлены системы налогообложения, которые могут применяться налогоплательщиками, в том числе, и крестьянскими (фермерскими) хозяйствами. При этом статус налогоплательщика (юридическое или физическое лицо) может ограничивать его в праве на применение той или иной системы. Информация о возможных для применения КФХ системах налогообложения приведена в следующей таблице.

№ п/п	Система налогообложения	КФХ без образования юридического лица	КФХ, созданные в качестве юридического лица	Возможность (необходимость) уплаты НДС
1.	Общая система налогообложения	Применение возможно. Уплачивается налог на доходы физических лиц.	Применение возможно. Уплачивается налог на прибыль.	Уплачивается в обязательном порядке
2.	Упрощённая система налогообложения	Применение возможно. Уплачивается налог в связи с применением УСН	Применение возможно. Уплачивается налог в связи с применением УСН	Уплата НДС не предусмотрена
3.	Единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН)	Применение возможно. Уплачивается ЕСХН	Применение возможно. Уплачивается ЕСХН	До достижения определённого объёма выручки уплата НДС возможна, после достижения - обязательна
4.	Патентная система налогообложения (ПСН)	Применение возможно. Уплачивается налог в связи с применением ПСН	Применение невозможно	Уплата НДС не предусмотрена
5.	Единый налог на профессиональный доход	Применение возможно. Уплачивается единый налог на профессиональный доход	Применение невозможно	Уплата НДС не предусмотрена

## Преимущества и недостатки статуса плательщика налога на добавленную стоимость (НДС)

В приведённой выше таблице указаны случаи возможности и необходимости уплаты крестьянским (фермерским) хозяйством налога на добавленную стоимость (при применении общей системы налогообложения и ЕСХН). Таким образом, при выборе системы налогообложения первое решение, которое должно принять крестьянское хозяйство – это быть или не быть плательщиком НДС.

Данное решение часто принимается спонтанно, исходя из единственного аргумента – упрощения учёта и отсутствия квалифицированных учётных работников. В действительности для принятия решения в расчёт должны приниматься иные факторы, а именно: статус покупателей продукции хозяйства и структура затрат, которые хозяйство несёт.

В отношении потребителей продукции необходимо установить, являются ли они, в свою очередь, плательщиками НДС. Как правило, плательщиками НДС являются торговые сети, перерабатывающие предприятия, организации – экспортёры и иные субъекты крупного предпринимательства.

Приобретая продукцию, эти организации заинтересованы в получении от поставщика счёта-фактуры, в которой выделен НДС – сумму перечисленного поставщику НДС покупатель поставит к вычету при исчислении собственных налоговых обязательств. Если же поставщик (в нашем случае – КФХ) плательщиком НДС не является, то покупатель занизит цену закупки продукции на сумму НДС.

Второй фактор, который необходимо иметь в виду при решении вопроса о наличии статуса плательщика НДС – это налоговые ставки. В отношении продовольственных товаров (а иных КФХ обычно не производят) Налоговым Кодексом РФ установлена льготная ставка НДС на уровне 10 процентов<sup>4</sup>. При этом в отношении большинства материальных ресурсов, закупаемых КФХ (семена, удобрения, ГСМ, запчасти, электроэнергия и т.д.) действует общая ставка НДС – 20 процентов. Поскольку уплате в бюджет подлежит именно разница между суммой налога на добавленную стоимость, полученной от покупателей, и суммой налога, уплаченной поставщикам, несложно установить, при какой структуре затрат КФХ обязанность по перечислению налога в бюджет возникать не будет. Действительно, если затраты КФХ, включающие в себя НДС, составляют не менее 50 процентов от выручки крестьянского хозяйства, сумма налога к уплате в бюджет будет равна нулю.

### *Пример*

*КФХ – плательщик НДС в течение квартала реализовало молоко на общую сумму 1 миллион 100 тысяч рублей, в том числе 100 тысяч рублей – налог на добавленную стоимость (по ставке 10 процентов). В течение того же квартала затраты хозяйства, содержащие в себе НДС (на приобретение кормов, электроэнергии, воды и др.), составили 600 тысяч рублей, включая 100 тысяч рублей налога на добавленную стоимость (по ставке 20 процентов).*

*Сумма налога к уплате  $100 - 100 = 0$  тыс. руб.*

<sup>4</sup> Налоговый Кодекс РФ, ст. 164

Если же НДС, уплаченный хозяйством поставщикам, превышает НДС, поступивший в составе выручки, то разница подлежит возврату КФХ из бюджета (после предоставления всех подтверждающих документов на камеральную проверку).

### **Обязанности КФХ как налогового агента в отношении доходов, полученных физическими лицами**

Вне зависимости от применяемой системы налогообложения крестьянское хозяйство является источником получения доходов своими членами и наёмными работниками. Это означает, что у крестьянского хозяйства возникают обязанности по исчислению, удержанию и уплате суммы налога.

Декларирование доходов, полученных физическими лицами от крестьянского хозяйства, осуществляется посредством представления в налоговую инспекцию декларации по форме 6-НДФЛ (на ежеквартальной основе).

В соответствии с пп. 14) ст. 217 Налогового Кодекса Российской Федерации не подлежат обложению НДФЛ «доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации, - в течение пяти лет, считая с года регистрации указанного хозяйства». Дополнительно законодателем установлено, что «норма применяется к доходам тех членов крестьянского (фермерского) хозяйства, в отношении которых такая норма ранее не применялась».

### **Прочие налоги, уплачиваемые крестьянскими (фермерскими) хозяйствами**

Помимо налога на добавленную стоимость (если он применим) и «основного» налога (на прибыль, в связи с применением УСН, ЕСХН, ПСН, налога на профессиональный доход) крестьянские хозяйства, как и иные налогоплательщики, уплачивают и другие федеральные и местные налоги:

- Земельный (в зависимости от кадастровой стоимости земельных участков),
- Водный,
- Транспортный и некоторые другие налоги и сборы.

### **Смена системы налогообложения**

Во многих случаях налогоплательщики (включая крестьянские хозяйства) вправе сменить систему налогообложения.

Для этого не позднее 31 декабря года, предшествующего началу применения иной системы налогообложения, необходимо направить в налоговый орган уведомление по установленной форме.

### Раздел 3. Общая система налогообложения

Общую систему налогообложения могут применять как крестьянские хозяйства, созданные без образования юридического лица, так и крестьянские хозяйства – юридические лица. В каждом из случаев общая система налогообложения имеет свою специфику.

#### *Применение общей системы налогообложения крестьянскими (фермерскими) хозяйствами, созданными в качестве юридического лица.*

##### *Налог на прибыль*

Юридические лица (включая КФХ), применяющие общую систему налогообложения, уплачивают следующие основные налоги:

- Налог на добавленную стоимость,
- Налог на прибыль,
- Налог на имущество юридических лиц.

##### Налог на добавленную стоимость

Объектом налогообложения по налогу на добавленную стоимость (НДС) является реализация товаров (работ, услуг), то есть, именно реализация товаров (работ, услуг) образует налоговую базу. В соответствии со ст. 166 НК РФ сумма налога на добавленную стоимость определяется как произведение налоговой базы на соответствующую налоговую ставку.

Налог на добавленную стоимость не является «налогом с оборота». В соответствии со ст. 171 Налогового кодекса РФ, «вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг)», то есть, сумма налога к уплате исчисляется как разница между полученной в течение налогового периода и уплаченной в течение того же периода суммой налога. Возможна ситуация, при которой налогоплательщику предъявлены суммы НДС большие, чем он предъявил своим покупателям – в этом случае разница подлежит возврату налогоплательщику из бюджета.

НДС, уплаченный поставщикам

НДС в бюджет

НДС, полученный от покупателей

Налоговым периодом по налогу на добавленную стоимость является квартал.

Специфическими для исчисления НДС документами являются книга покупок, книга продаж и счёт-фактура.

Суммы НДС, отражённые в счетах-фактурах, выставленных крестьянским хозяйством покупателям в течение налогового периода (налоговым периодом является квартал), заносятся в книгу продаж.

Одновременно суммы НДС, отражённые в счетах-фактурах, полученных крестьянским хозяйством в течение налогового периода от поставщиков, заносятся в книгу покупок.

Кодексом установлено несколько уровней налоговых ставок, из которых существенными для крестьянских (фермерских) хозяйств являются две.

По большинству облагаемых НДС операций налоговая ставка установлена на уровне 20 процентов. Именно по этой ставке выставляются счета фактуры при приобретении большинства ресурсов для сельскохозяйственного производства (минеральных удобрений,

средств защиты растений, ГСМ, запасных частей и пр.). Но по операциям, связанным с реализацией продовольственных товаров частью 2 статьи 164 Налогового кодекса РФ установлена льготная ставка на уровне 10 процентов.



Декларирование налога на добавленную стоимость осуществляется на ежеквартальной основе не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налог на добавленную стоимость подлежит перечислению в бюджет не позднее 25-го числа каждого из трёх месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом (то есть, налог на добавленную стоимость может быть уплачен частями, по одной третьей каждый месяц).

Налог на прибыль

**Налог на прибыль = (Доход - расход) \***

**[налоговая ставка]**

В соответствии со ст. 271 и ст. 272 Налогового кодекса РФ, доходы и расходы учитываются методом начисления – то есть, в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, «независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав» (в отношении доходов) и «независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты» (в отношении расходов).

Вместе с тем, в отдельных случаях законодателем предусмотрена возможность применения налогоплательщиками и кассового метода признания доходов и расходов. Так, в соответствии со ст. 273 Налогового кодекса РФ, «Организации ... имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал».

**Рисунок 1 Для метода начисления имеет значения дата поступления товара, выполнения работ, оказания услуг**

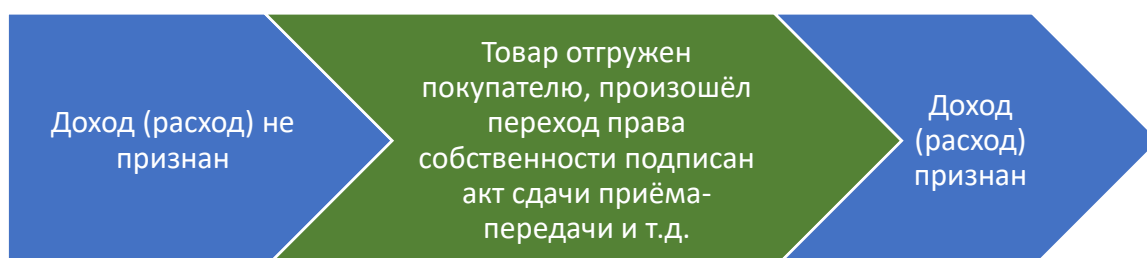
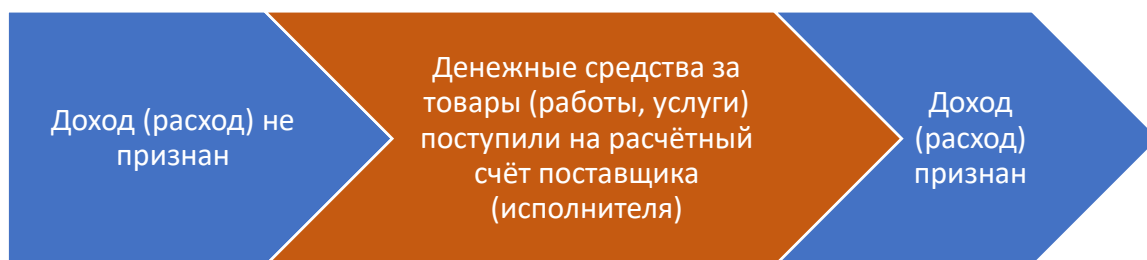




Рисунок 2 Для кассового метода имеет значение дата поступления денежных средств



Важной характеристикой налога на прибыль являются налоговые ставки. В соответствии со ст. 284 Налогового кодекса РФ «Налоговая ставка устанавливается в размере 20 процентов, если иное не установлено настоящей статьёй».

В отношении сельскохозяйственных товаропроизводителей, в том числе, крестьянских (фермерских) хозяйств имеет место установление льготной, а именно – нулевой ставки по налогу на прибыль. В соответствии с нормой части 1.3 статьи 284 НК РФ «для сельскохозяйственных товаропроизводителей, отвечающих критериям, предусмотренным пунктом 2 статьи 346.2 настоящего Кодекса, и рыбохозяйственных организаций, отвечающих критериям, предусмотренным подпунктом 1 или 1.1 пункта 2.1 статьи 346.2 настоящего Кодекса, налоговая ставка по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными налогоплательщиками собственной сельскохозяйственной продукции, устанавливается в размере 0 процентов».

Таким образом, цитируемая норма предполагает одновременное выполнение двух условий, при соблюдении которых возможно применение нулевой ставки по налогу на прибыль:

1) Соответствие критериям, установленным п. 2 ст. 346.2 («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 продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, а также от оказания сельскохозяйственным товаропроизводителям услуг, указанных в подпункте 2 настоящего пункта, составляет не менее 70 процентов»),

2) Получение прибыли от реализации произведенной хозяйством сельскохозяйственной продукции, а также от реализации произведенной и переработанной хозяйством собственной сельскохозяйственной продукции.

Если крестьянское хозяйство не соответствует критериям части 2 ст. 346.2 НК РФ, подлежит применению общая ставка 20 процентов. Если же крестьянское хозяйство получило часть дохода от иной деятельности (грузоперевозки, торговля чужой продукцией и т.д.) – данный доход также будет облагаться по ставке 20 процентов. Для того, чтобы обособить доходы, облагаемые по разным ставкам, необходимо ведение отдельного учёта.

### **Налог на имущество юридических лиц**

Объектом налогообложения по налогу на имущество организаций является принадлежащее юридическим лицам недвижимое имущество кроме земельных участков (ст. 374 Налогового кодекса РФ). Налог на имущество организаций является региональным налогом (устанавливается законами субъектов Российской Федерации). Ставка налога, устанавливаемая на региональном уровне, не может превышать 2,2 процента величины налоговой базы (определяемой как среднегодовая стоимость имущества, являющегося объектом налогообложения).

Законом Чувашской Республики от 23.07.2001 г. № 38 специальных льгот по налогу на имущество организаций для сельскохозяйственных товаропроизводителей не установлено.

### ***Применение общей системы налогообложения крестьянскими (фермерскими) хозяйствами, действующими без образования юридического лица. Налог на доходы физических лиц***

КФХ без образования юридического лица применяющие общую систему налогообложения, уплачивают следующие основные налоги:

- Налог на добавленную стоимость,
- Налог на доходы физических лиц,
- Налог на имущество физических лиц.

### **Налог на добавленную стоимость**

Порядок исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость (НДС) описан в разделе, посвящённом КФХ – юридическим лицам. Никаких особенностей, связанных со статусом КФХ, при этом не возникает.

### **Налог на доходы физических лиц**

Для КФХ без образования юридического лица этот налог заменяет собой налог на прибыль. Налогоплательщиками налога на доходы физических лиц (далее в настоящей главе - налогоплательщики) признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников, в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации. К таким налогоплательщикам, в частности, относятся и крестьянские (фермерские) хозяйства без образования юридического лица.

Применение налога на доходы физических лиц урегулировано Главой 23 Налогового Кодекса Российской Федерации.

В соответствии со ст. 224 Налогового Кодекса РФ доходы гражданина от ведения крестьянского (фермерского) хозяйства облагаются налогом на доходы физических лиц по ставке 13 процентов (при сумме дохода за налоговый период до 5 миллионов рублей).

Базой для обложения НДФЛ доходов от ведения крестьянского (фермерского) хозяйства является доход, уменьшенный на сумму налоговых вычетов. Профессиональные налоговые вычеты описаны в ст. 221 Налогового Кодекса РФ и представляют собой документально подтверждённые расходы, непосредственно связанные с извлечением доходов. Состав указанных расходов аналогичен расходам, учитываемым для исчисления налоговой базы по налогу на прибыль.

В случае, если крестьянское (фермерское) хозяйство не в состоянии документально подтвердить свои расходы, профессиональный налоговый вычет по умолчанию устанавливается на уровне 20 процентов от полученного дохода.

Налоговым периодом для целей исчисления НДФЛ признаётся календарный год.

Декларирование налога на доходы физических лиц производится по итогу года, не позднее 30 апреля следующего за истекшим налоговым периодом года и осуществляется посредством подачи по форме 3-НДФЛ. Специфическая информация, указываемая в декларации по форме 3-НДФЛ главой крестьянского (фермерского) хозяйства, содержится в Приложении 3 «Доходы, полученные от предпринимательской, адвокатской деятельности и частной практики, а также расчет профессиональных налоговых вычетов...»

Важным при применении данной системы налогообложения является наличие в отношении КФХ особой льготы: доходы членов КФХ от ведения вновь созданного крестьянского (фермерского) хозяйства освобождаются от обложения налогом на доходы физических лиц в течение первых пяти лет после создания КФХ (при условии, что члены КФХ ранее не пользовались данной льготой) – пп. 14) ст. 217 Налогового Кодекса РФ.

Применение этой льготы не представляет сложности для КФХ, зарегистрированных до вступления в силу Приказа ФНС РФ № ЕД-7-14/617@ от 31.08.2020 г. (т.е. до 25.11.2020 г.). Такие КФХ имеют свидетельство о государственной регистрации крестьянского (фермерского) хозяйства.

КФХ, зарегистрированные после 25.11.2020 г. имеют свидетельство о государственной регистрации индивидуального предпринимателя. Они также имеют право на применение данной льготы, но для её использования глава и члены КФХ должны быть готовы доказывать (как непосредственно в ИФНС, так и в судебных органах), что имеет место именно создание и деятельность крестьянского (фермерского) хозяйства, а не индивидуальная предпринимательская деятельность гражданина («обычные» ИП такой льготы не имеют). Законодателем не определено, что именно может признаваться исчерпывающим доказательством того, что после 25.11.2020 г. было зарегистрировано именно КФХ, а не ИП, но аргументами в пользу позиции главы и членов КФХ могут стать:

- соглашение, заключённое между членами КФХ,
- приказ о возложении гражданином на себя обязанностей главы КФХ,
- отчёты по форме РСВ с заполненными листами за членов КФХ.

## Налог на имущество физических лиц

Налог на имущество физических лиц является местным, то есть, его ставки устанавливаются представительными органами муниципальных образований. В соответствии со ст. 406 Налогового Кодекса РФ налоговая ставка не может быть менее 0,1 и более 2 процентов от налоговой базы (кадастровой стоимости недвижимого имущества). Декларирование налоговой базы не предусмотрено, налог подлежит уплате в срок не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом (календарным годом).

## Раздел 4. Упрощённая система налогообложения

Применение упрощённой системы налогообложения урегулировано главой 26.2 Налогового Кодекса Российской Федерации.

Перейти на упрощённую систему налогообложения могут крестьянские (фермерские) хозяйства как в статусе, так и без статуса юридического лица при соответствии ряду требований, установленных положениями ст. 346.12 Налогового Кодекса Российской Федерации. Так, не может перейти на УСН налогоплательщик, у которого стоимость основных средств превышает 150 млн. руб., либо количество работников превышает 100 человек, а также организация, имеющая филиалы.

Переход на упрощённую систему налогообложения имеет заявительный характер, заявление подаётся в Инспекцию ФНС не позднее 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором организация планирует применять УСН.

Применение упрощённой системы налогообложения освобождает налогоплательщиков от исчисления и уплаты:

- налога на добавленную стоимость,
- налога на прибыль организаций / налога на доходы физических лиц,
- налога на имущество организаций / физических лиц.

Упрощённая система налогообложения предполагает применение кассового метода признания доходов и расходов



«Датой получения доходов признается день поступления денежных 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», а «расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты» (ст. 346.17 Налогового кодекса РФ). Законодателем (ст. 346.16 Налогового кодекса РФ) установлен закрытый перечень признаваемых для целей УСН расходов, при этом сделана оговорка, что «расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты».

Применение упрощённой системы налогообложения предполагает ведение журнала – книги учёта доходов и расходов, форма которой утверждается Министерством финансов Российской Федерации.

Выбор упрощённой системы налогообложения означает необходимость одновременного принятия решения о налоговой базе, которую будет использовать налогоплательщик: «доходы» или «доходы, уменьшенные на величину расходов».

Применение упрощённой системы налогообложения по базе «доходы» предполагает уплату единого налога по ставке в размере 6 процентов. Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены налоговые ставки в пределах от 1 до 6 процентов в зависимости от категорий налогоплательщиков. Если же налогоплательщик применяет УСН с базой «доходы, уменьшенные на величину расходов», то ставка единого налога

устанавливается в размере 15 процентов. Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15 процентов в зависимости от категорий налогоплательщиков (ст. 346.20 Налогового кодекса РФ).

Закон Чувашской Республики от 23.07.2001 г. № 38 для налогоплательщиков, применяющий УСН по базе «доходы, уменьшенные на величину расходов» установлена налоговая ставка в размере 12 процентов. Применение данной налоговой ставки возможно только в отношении налогоплательщиков:

- не имеющих задолженность по налогам, сборам и другим обязательным платежам в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации (включая пени, штрафы) по состоянию на 1-е число месяца, следующего за налоговым периодом,

- размер среднемесячной заработной платы которых за налоговый период в расчете на одного работника, принятого по трудовому договору, составляет не менее чем полтора минимального размера оплаты труда, установленного законодательством Российской Федерации в соответствующем налоговом периоде.

Статьей 39.2 Закон Чувашской Республики от 23.07.2001 г. № 38 установлена налоговая ставка на уровне 0 процентов для впервые зарегистрированных индивидуальных предпринимателей, действующих в ряде отраслей экономики, включая сельское хозяйство (Раздел А Общероссийского классификатора видов экономической деятельности). Указанные налогоплательщики вправе применять налоговую ставку в размере 0 процентов со дня их государственной регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей непрерывно в течение двух налоговых периодов при соблюдении ряда условий, установленных данным Законом.

Применение критериев дохода и количества работников существенно изменилось с 1 января 2021 г. В частности, теперь превышение одного или обоих данных критериев не означает автоматической утраты права на применение УСН, но влечёт за собой изменение налоговых ставок (которые устанавливаются на федеральном уровне).

**Таблица 1 Критерии применения и налоговые ставки УСН с 1 января 2021 г.**

Доход, Средняя численность работников	До 150 млн. руб. До 100 чел.	150-200 млн. руб. 101-130 чел.	Свыше 200 млн. руб. или свыше 130 чел.
Ставка УСН по базе «доходы»	6 %	8 %	Применение УСН невозможно
Ставка УСН по базе «доходы, уменьшенные на величину расходов»	15 % (12 % в Чувашской Республике)	20 %	

Повышенные ставки начинают применяться ко всему доходу предпринимателя или организации (всей сумме доходов или доходов, уменьшенных на величину расходов), начиная с квартала, в котором сумма доходов, полученных с начала года, превысила 150 млн. руб. и / или средняя численность превысила 100 человек (за предыдущие кварталы, когда превышения не было, налог не пересчитывается).

Особенностью применения УСН по базе «доходы, уменьшенные на величину расходов» является уплата минимального налога за налоговый период в размере 1 процента налоговой базы, которой являются доходы (ч. 6 ст. 346.18 Налогового кодекса РФ). Минимальный налог уплачивается в случае, если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога.

*Пример.*

*Крестьянское (фермерское) хозяйство, применяющее упрощённую систему налогообложения по базе «доходы, уменьшенные на величину расходов», в течение года получило доход в сумме 1 010 000 рублей и понесло расходы в сумме 1 000 000 рублей. Налоговая база составила:  $1\,010\,000 - 1\,000\,000 = 10\,000$ . Налог, исчисленный по правилам, установленным для данной налоговой базы (ст. 346.20 НК РФ), составил  $10\,000 * 12\% = 1200$  руб. При этом минимальный налог составит  $1\,010\,000 * 1\% = 10\,100$  руб. Поскольку 10 100 руб. больше, чем 1 200 руб., то именно эта сумма – 10 100 руб. - и подлежит перечислению в бюджет по итогам года.*

В соответствии со статьёй 346.23 Налогового Кодекса Российской Федерации «по итогам налогового периода налогоплательщики представляют налоговую декларацию в налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя в следующие сроки:

- 1) организации - не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом...;
- 2) индивидуальные предприниматели - не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом».

Таким образом, в настоящее время налоговая декларация подаётся один раз в год и в сроки, различные для КФХ в зависимости от их статуса. Если крестьянское (фермерское) хозяйство создано в статусе юридического лица, то подавать декларацию в налоговую инспекцию требуется не позднее 31 марта года, следующего за отчётным. Если же хозяйство осуществляет деятельность без образования юридического лица, то предельный срок для подачи декларации наступает позднее – 30 апреля года, следующего за отчётным.

Уплата налога в связи с применением упрощённой системы налогообложения регламентирована статьёй 346.21 Налогового Кодекса Российской Федерации. Согласно положениям данной статьи:

«Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее сроков, установленных для подачи налоговой декларации статьёй 346.23 настоящего Кодекса.

Авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчётным периодом».

На практике это означает, что в течение года, не позднее 25 апреля, 25 июля, 25 октября нужно уплачивать авансовые платежи за первый квартал, первое полугодие и девять месяцев года соответственно. Авансовые платежи рассчитываются по тем же правилам, что и сам налог, на основе данных книги учёта доходов и расходов.

По окончании года налогоплательщик завершает расчёты с бюджетом - не позднее сроков, установленных ст. 346.23 Налогового Кодекса РФ для подачи налоговой декларации: крестьянское хозяйство в статусе юридического лица – не позднее 31 марта, а крестьянское хозяйство без образования юридического лица – не позднее 30 апреля года следующего года. Налогоплательщик уплачивает в бюджет сумму налога, которая определяется как разница между расчётной суммой налога за год (отражённой в налоговой декларации) и внесёнными в течение года авансовыми платежами.

Необходимо иметь в виду ещё и то, что сама уплата налога по итогам года должна быть осуществлена не после, а до подачи налоговой декларации.

На сумму подлежащего уплате налога влияют страховые взносы, уплаченные в течение года во внебюджетные фонды.

В отношении налогоплательщиков, выбравших УСН по базе «доходы, уменьшенные на величину расходов», страховые взносы являются просто одной из статей расходов, уменьшающей налоговую базу (как и заработная плата, материальные расходы и т.п.).

В отношении налогоплательщиков, выбравших УСН по базе «доходы», действуют положения ч. 3.1 ст. 346.21 НК РФ, в соответствии с которой налогоплательщики уменьшают сумму налога (авансовых платежей по налогу) на «сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) в данном налоговом (отчетном) периоде. При этом налогоплательщики ... вправе уменьшить сумму налога ... на сумму указанных в настоящем пункте расходов не более чем на 50 процентов».

*Пример 1:*

*Крестьянское (фермерское) хозяйство, членами которого являются три гражданина, применяет упрощённую систему налогообложения по базе «Доходы». В течение года хозяйством получен доход в сумме 5 миллионов рублей. Таким образом, расчётная сумма налога (по ставке 6 %) составит 300 тысяч рублей.*

*Весь доход получен хозяйством в четвёртом квартале, поэтому авансовые платежи в течение года не вносились.*

*При этом за год хозяйством уплачены за двух членов страховые взносы в фиксированном размере (в соответствии со ст. 430 НК РФ; данный вопрос будет подробно рассмотрен в разделе, посвящённом исчислению и уплате страховых взносов в КФХ). Согласно ч. 2 ст. 430 НК РФ за каждого члена КФХ в год подлежит уплате 32 448 руб. на цели пенсионного страхования и 8 426 рублей на цели обязательного медицинского страхования, то есть, всего 40 874 руб.*

*Таким образом, за трёх членов в течение года (например, в четвёртом квартале) уплачено  $40\,874 * 3 = 122\,622$  руб. (что не превышает 50 процентов от исчисленного налога 300 000 руб.). Поэтому именно на эту сумму и будут уменьшены налоговые обязательства крестьянского хозяйства:  $300\,000 - 122\,622 = 177\,378$  руб.*

Как отмечено выше, уменьшение налога возможно не более чем на 50 процентов.

*Пример 2.*

*Допустим, в крестьянском (фермерском) хозяйстве, аналогичном предыдущему примеру, состоит четыре члена. В этом случае уплаченные в фиксированном размере страховые взносы составят:  $40\,874 * 4 = 163\,496$  руб.*

*Эта сумма превышает пятьдесят процентов от исчисленного налога, поэтому налог будет уменьшен только на 50 процентов:  $300\,000 * 50\% = 150\,000$  руб.*



Описанное выше правило уменьшения суммы налога к уплате имеет ещё одно уточнение. В соответствии с абзацем шестым части 3.1 ст. 346.21 НК РФ, «Индивидуальные предприниматели, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы и не производящие

выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, уменьшают сумму налога (авансовых платежей по налогу) на уплаченные страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и на обязательное медицинское страхование в размере, определенном в соответствии с пунктом 1 статьи 430 настоящего Кодекса».

Это означает, что налогоплательщик, который «не производит выплат и иных вознаграждений физическим лицам», уменьшает сумму налога на всю величину уплаченных страховых взносов вне зависимости от того, как эта величина соотносится с пятьюдесятью процентами от исчисленного налога.

*Пример 3.*

*Крестьянское (фермерское) хозяйство с единственным членом и без наёмных работников применяет упрощённую систему налогообложения по базе «Доходы». В течение года (для определённости – также в четвёртом квартале) получен доход 1 000 000 руб. Сумма исчисленного по ставке 6 % налога составила 60 тыс. руб. Главой крестьянского хозяйства уплачены фиксированные страховые взносы в сумме 40 874 руб.*

*Поскольку глава крестьянского хозяйства не производит выплат и иных вознаграждений физическим лицам, сумма налога к уплате уменьшается на всю величину уплаченных в налоговом периоде страховых взносов:*

$$60\ 000 - 40\ 874 = 19\ 126 \text{ руб.}$$

С учётом того, что часть налогоплательщиков уменьшают налог к уплате «не более чем на 50 процентов», а часть – без такого ограничения, рассмотрим возможные виды крестьянских (фермерских) хозяйств с точки зрения возможности уменьшения суммы налоговых обязательств.

№ п/п	Вид крестьянского хозяйства	Предел уменьшения налога
1.	КФХ – юридическое лицо с более чем одним членом, с наёмными работниками	50 процентов от исчисленного налога
2.	КФХ – юридическое лицо с более чем одним членом, без наёмных работников	50 процентов от исчисленного налога
3.	КФХ – юридическое лицо с одним членом, с наёмными работниками	50 процентов от исчисленного налога
4.	КФХ – юридическое лицо с одним членом, без наёмных работников	50 процентов от исчисленного налога
5.	КФХ без образования юридического лица с более чем одним членом, с наёмными работниками	50 процентов от исчисленного налога



6.	КФХ без образования юридического лица с более чем одним членом, без наёмных работников	50 процентов от исчисленного налога
7.	КФХ без образования юридического лица с одним членом, с наёмными работниками	50 процентов от исчисленного налога
8.	КФХ без образования юридического лица с одним членом, без наёмных работников	100 процентов от суммы уплаченных взносов

Необходимо обратить внимание на ещё одно важное обстоятельство. Уплаченные страховые взносы могут послужить фактором уменьшения налога только если они уплачены в том же году, за который исчислен налог. Например, налог исчислен за 2021 год – тогда сумма налога может быть уменьшена только на величину взносов, уплаченных в 2021 году. Если же взносы за 2021 год уплачены в 2022 году, то на их сумму может быть уменьшен налог за 2022 год, а не за 2021 год.

## Раздел 5. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей «Единый сельскохозяйственный налог»

Единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН) урегулирован Главой 26.1 Налогового кодекса РФ.

Перейти на данную систему налогообложения могут сельскохозяйственные товаропроизводители в соответствии с критериями, установленными ст. 346.2 Налогового кодекса РФ. Данным критериям соответствуют:

«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 продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, а также от оказания сельскохозяйственным товаропроизводителям услуг, указанных в подпункте 2 настоящего пункта, составляет не менее 70 процентов».

Переход на систему налогообложения «Единый сельскохозяйственный налог» также имеет заявительный характер, заявление подаётся в Инспекцию ФНС не позднее 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором организация планирует применять ЕСХН (ст. 346.3 Налогового кодекса РФ).

Как и при упрощённой системе налогообложения, ЕСХН предполагает применение кассового метода признания доходов и расходов



«Датой получения доходов 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 иным способом (кассовый метод)» и «расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты» соответственно (ст. 346.5 Налогового кодекса РФ). Как и при упрощённой системе налогообложения в качестве затрат, уменьшающих налоговую базу по ЕСХН, принимается закрытый перечень видов расходов налогоплательщика. В отношении расходов при ЕСХН действует та же норма, что и при УСН: «расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты».

Применение Единого сельскохозяйственного налога освобождает КФХ - юридические лица от исчисления и уплаты:

- налога на прибыль организаций,

- налога на имущество организаций (в части имущества, используемого при производстве сельскохозяйственной продукции, первичной и последующей (промышленной) переработке и реализации этой продукции, а также при оказании услуг сельскохозяйственными товаропроизводителями).

КФХ без образования юридического лица освобождаются от исчисления и уплаты:

- налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности),
- налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности (в части имущества, используемого при производстве сельскохозяйственной продукции, первичной и последующей (промышленной) переработке и реализации этой продукции, а также при оказании услуг сельскохозяйственными товаропроизводителями).

Иначе, чем при применении УСН, обстоит дело с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость.

С 2019 г. плательщики ЕСХН признаются плательщиками НДС



Вместе с тем, законодателем предусмотрена возможность освобождения от данных обязанностей на основании заявления в случае, если доходы налогоплательщика не достигают установленной предельной величины.

Освобождение плательщика ЕСХН от обязанностей по исчислению и уплате НДС	
Сумма доходов за предшествующий налоговый период не превышает:	Плательщики ЕСХН, использующие право на освобождение, должны представить соответствующее письменное уведомление в налоговый орган по месту своего учета. Уведомление (форма утверждается Министерством финансов Российской Федерации) представляется не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого используется право на освобождение (Налоговый Кодекс РФ, часть 1 ст. 145)
За 2019 г. - 90 млн. руб.	
За 2020 г. - 80 млн. руб.	
За 2021 г. - 70 млн. руб.	
За 2022 и последующие годы - 60 млн. руб.	

Исходя из содержания частей 3 и 4 статьи 145 Налогового Кодекса РФ, можно сделать вывод о том, что направление уведомления об освобождении от обязанностей плательщика НДС для сельскохозяйственных товаропроизводителей имеет однократный характер, причём у налогоплательщика не только не возникает обязанности подтверждать право на освобождение, но нет права отказаться от данного освобождения.

Обязанность по исчислению и уплате НДС снова возникнет в случае, если в течение налогового периода сумма доходов превысит предельную величину – причём в этом случае повторное освобождение от обязанностей по исчислению и уплате НДС уже не будет возможным.

## Налоговая ставка по ЕСХН

Разница между доходами и расходами



Налоговая база при едином сельскохозяйственном налоге определяется как разница между доходами и расходами, однако, в отличие от УСН по базе «доходы, уменьшенные на величину расходов», не предусматривается обязанность по уплате минимального налога. Ставка при ЕСХН составляет 6 процентов. Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки по единому сельскохозяйственному налогу в пределах от 0 до 6 процентов для всех или отдельных категорий налогоплательщиков (в Чувашской Республике таких льгот не установлено).

Декларирование по единому сельскохозяйственному налогу осуществляется один раз в год, не позднее 31 марта года, следующего за отчётным (статья 346.10 НК РФ) – таким образом, предельный срок подачи декларации является единым как для фермерских хозяйств, действующих в статусе, так и без статуса юридического лица.

Перечисление в бюджет суммы единого сельскохозяйственного налога осуществляется двукратно: авансовый платёж (не позднее 25 календарных дней после окончания первого полугодия) и окончательный расчёт - не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации, то есть, не позднее 31 марта года, следующего за отчётным.

Необходимо иметь в виду ещё и то, что сама уплата налога по итогам года должна быть осуществлена не после, а до подачи налоговой декларации.

Плательщики ЕСХН обязаны учитывать свои доходы и расходы. Крестьянские хозяйства в статусе и без статуса юридического лица делают это различным образом.

КФХ, действующие на основании Федерального закона от 11.06.2003 г. № "О крестьянском (фермерском) хозяйстве", ведут книгу учёта доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог). Форма и порядок ведения данной книги утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

Что касается КФХ – юридических лиц, то для них такая книга не утверждена. Тем не менее, для удобства можно рекомендовать вести книгу учёта доходов и расходов также и КФХ – юридическим лицам. Кроме того, является обязательным для всех юридических лиц, включая КФХ, созданные в соответствии со ст. 86.1 ГК РФ, ведение бухгалтерского учёта. Специализированные программные продукты для ведения бухгалтерского учёта плательщиками ЕСХН, как правило, содержат инструменты для формирования не только бухгалтерских, но и налоговых регистров.

## Раздел 6. Патентная система налогообложения



Применение патентной системы налогообложения урегулировано Главой 26.5 Налогового Кодекса Российской Федерации.

Возможность применения патентной системы налогообложения увязана с принятием субъектом Российской Федерации региональных законов в отношении видов деятельности, которые могут вестись с применением патентной системы налогообложения. **С 1 января 2021 г. Налоговый Кодекс РФ дал**

**возможность регионам включить в перечень видов деятельности, осуществляемых с применением патентной системы налогообложения:**

- растениеводство, услуги в области растениеводства;
  - животноводство, услуги в области животноводства,
- что дало основание для применения фермерами данного налогового режима.**

Применение данной системы доступно только для крестьянских (фермерских) хозяйств, созданных без образования юридического лица.



В отношении предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, также действуют ограничения в части количества наёмных работников (не более 15) и в отношении годового дохода (не более 60 млн. руб.).

Применение патентной системы налогообложения предусматривает их освобождение от обязанности по уплате:

- налога на доходы физических лиц (в части доходов, полученных при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения);
- налога на имущество физических лиц (в части имущества, используемого при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения).

Также налогоплательщики, применяющие патентную систему налогообложения, не признаются плательщиками налога на добавленную стоимость.

Для перехода на патентную систему налогообложения глава крестьянского (фермерского) хозяйства направляет заявление на получение патента не позднее, чем за 10

дней до начала применения ПСН. Таким образом, переход на данную систему налогообложения не связан с определённой календарной датой. Патент выдаётся на период от 1 до 12 месяцев в пределах одного календарного года.

Налоговая база для исчисления налога в связи с применением патентной системы налогообложения определяется не исходя из фактических доходов налогоплательщика, а как **потенциально возможный к получению доход**, устанавливаемый законом субъекта Российской Федерации. Такой потенциально возможный к получению доход устанавливается в каждом регионе в зависимости от нескольких возможных факторов, в частности:

- муниципального образования, на территории которого ведётся хозяйственная деятельность,
- наличия или отсутствия наёмных работников и, при наличии – количества наёмных работников,
- иных факторов (в частности, в Чувашской Республике – значения коэффициента-дефлятора).

При этом налоговая ставка установлена статьёй 346.50 Налогового Кодекса РФ на уровне 6 процентов от потенциально возможного годового дохода.

Для производственной деятельности в сфере сельского хозяйства Законом Чувашской Республики от 23.07.2001 г. № 38 установлены следующие размеры потенциально возможного годового дохода:

Вид деятельности	Потенциально возможный годовой доход (тыс. руб.)
Растениеводство, услуги в области растениеводства	190
Рыболовство и рыбоводство, рыболовство любительское и спортивное	190
Животноводство, услуги в области животноводства	568

Размер потенциально возможного годового дохода устанавливается в зависимости от средней численности наёмных работников:

Средняя численность наёмных работников	Применяемый коэффициент
Без привлечения наёмных работников	1
От 1 до 5 наёмных работников	3
От 6 до 9 наёмных работников	6
От 10 до 15 наёмных работников	10

Кроме того, размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода дифференцируется с учетом территории действия патентов по группам муниципальных образований Чувашской Республики:

Группа муниципальных образований	Применяемый коэффициент
Город Чебоксары	1
Город Новочебоксарск	0,9
Города Алатырь, Канаш, Шумерля, Батыревский район, Канашский район, Чебоксарский район	0,7
Вурнарский район, Ибресинский район, Козловский район, Комсомольский район, Мариинско-Посадский	0,6

район, Моргаушский район, Урмарский район, Цивильский район, Ядринский район, Яльчикский район	
Алатырский район, Аликовский район, Красноармейский район, Красночетайский район, Порецкий район, Шемуршинский район, Шумерлинский район, Янтиковский район	0,5

Размер потенциально возможного к получению годового дохода подлежит ежегодной индексации на коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации, установленный на соответствующий календарный год.

Законом субъекта РФ налоговая ставка в отдельных случаях может быть установлена на уровне 0 процентов. В частности, в Чувашской Республике, пунктом 4 ст. 39 Закона Чувашской Республики от 23.07.2001 г. № 38 нулевая ставка установлена для вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей (не более двух налоговых периодов в пределах двух календарных лет), действующих в ряде отраслей производственной сферы (но не в сфере сельскохозяйственного производства).

В случае получения индивидуальным предпринимателем патента на срок менее календарного года налог рассчитывается путем деления размера потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода на количество дней в этом календарном году и умножения полученного результата на налоговую ставку и количество дней срока, на который выдан патент.

*Пример 1.*

*Законом Чувашской Республики для предпринимателей, действующих в сфере растениеводства без привлечения наёмных работников потенциально возможный годовой доход установлен на уровне 190 000 руб.*

*КФХ без образования юридического лица, не имеющее наёмных работников и зарегистрированное в г. Чебоксары, приобрело патент сроком на 12 месяцев.*

*Расчётная сумма налога составит  $190\,000 * 1 * 6\% = 11\,400$  руб.*

*Пример 2.*

*Законом Чувашской Республики для предпринимателей, действующих в сфере растениеводства потенциально возможный годовой доход установлен на уровне 190000 руб., при этом применяется коэффициент в зависимости от средней численности наёмных работников.*

*КФХ без образования юридического лица, имеющее двух наёмных работников и зарегистрированное в Янтиковском районе, приобрело патент сроком на 6 месяцев (с количеством дней 182).*

*Расчётная сумма налога составит  $190\,000 * 3 * 0,5 * 182 / 365 * 6\% = 8\,527$  руб.*

Применение патентной системы не предполагает подачи налоговой декларации. Однако применяющие ПСН налогоплательщики обязаны вести учет доходов от реализации, полученных при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, в **книге учета доходов индивидуального предпринимателя, применяющего патентную систему налогообложения**, форма и порядок заполнения которой утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

Налогоплательщики производят уплату налога в следующие сроки:

1) если патент получен на срок до шести месяцев, - в размере полной суммы налога в срок не позднее срока окончания действия патента;

2) если патент получен на срок от шести месяцев до календарного года:

- в размере одной трети суммы налога в срок не позднее девяноста календарных дней после начала действия патента;
- в размере двух третей суммы налога в срок не позднее срока окончания действия патента.

Как и в случае с применением упрощённой системы налогообложения по базе «доходы», фермерское хозяйство может уменьшить свои налоговые обязательства на сумму уплаченных страховых взносов:

- в пределах 50 процентов от подлежащего уплате налога, если КФХ производит выплаты и иные вознаграждения физическим лицам (то есть, если в хозяйстве более одного члена и / или есть наёмные работники),
- в полном объёме уплаченных страховых взносов, если КФХ не производит выплат и иных вознаграждений физическим лицам (то есть, в крестьянском хозяйстве используется исключительно труд его главы).



Необходимо отметить, что, в отличие от иных систем налогообложения, патентная система налогообложения применяется наряду с иными режимами налогообложения. Это означает, что, например, по деятельности в сфере растениеводства фермер может перейти на ПСН, а в сфере животноводства – применять ЕСХН.

В соответствии со ст. 346.53 НК РФ, если индивидуальный предприниматель применяет патентную систему налогообложения и осуществляет иные виды предпринимательской деятельности, в отношении которых им применяется иной режим налогообложения, он обязан вести учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в соответствии с порядком, установленным в рамках соответствующего режима налогообложения – то есть, вести **раздельный учёт доходов и расходов по различным видам деятельности**.

Необходимость ведения раздельного учёта возникает также и в случае получения патентов на несколько видов сельскохозяйственной деятельности (например, растениеводство, животноводство и рыбоводство). В частности, это важно постольку, поскольку, как отмечалось выше, законом субъекта Российской Федерации в отношении отдельных видов деятельности может быть установлена налоговая ставка 0 процентов.



## Раздел 7. Система налогообложения «Налог на профессиональный доход»



### доход»

Нормативно-правовой базой применения крестьянским (фермерским) хозяйством данной системы налогообложения является Федеральный закон от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ "О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Налог на профессиональный доход".

Налог на профессиональный доход, по своему смыслу – это не просто отдельный налог, а именно *отдельная система налогообложения* (иначе говоря – специальный налоговый режим).

С 1 июля 2021 г. применение налога на профессиональный доход возможно во всех субъектах Российской Федерации, принявших региональные законы о введении в действие данного специального налогового режима.

Как и патентная система налогообложения, налог на профессиональный доход доступен только крестьянским (фермерским) хозяйствам, создаваемым без образования юридического лица. При этом законодателем введено ещё одно важное ограничение: плательщик налога на профессиональный доход не вправе иметь наёмных работников.

При переходе на налог на профессиональный доход крестьянское (фермерское) хозяйство должно отказаться от действующей системы налогообложения. Для этого в течение одного месяца со дня постановки на учёт в качестве «самозанятого» необходимо направить в налоговый орган уведомление о прекращении УСН, ЕСХН или ОСН.

Возможность применения данного налогового режима ограничена максимальной суммой годового дохода 2,4 млн. руб. В случае, если доходы налогоплательщика превысили данную величину, он обязан направить в налоговый орган через мобильное приложение "Мой налог" заявление о снятии с учета и выбрать иную систему налогообложения (игнорирование данного требования приведёт к тому, что налоговый орган по своей инициативе переведёт налогоплательщика на общую систему налогообложения).

Применение системы налогообложения «налог на профессиональный доход» предусматривает освобождение крестьянского (фермерского) хозяйства от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц (в части доходов, полученных при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется данная система налогообложения).

Также индивидуальные предприниматели (а, значит, и главы крестьянских (фермерских) хозяйств), применяющие систему налогообложения «налог на профессиональный доход», не признаются плательщиками налога на добавленную стоимость.

В отличие от патентной системы налогообложения налог на профессиональный доход не может совмещаться с иными системами налогообложения.

При применении системы налогообложения «налог на профессиональный доход» объектом налогообложения признаются доходы от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Датой получения доходов от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) признается дата получения соответствующих денежных средств в кассу или дата поступления таких денежных средств на счета налогоплательщика в банках, то есть, действует кассовый метод признания доходов. Доходы учитываются нарастающим итогом с начала налогового периода, которым признаётся календарный месяц.



Законодателем установлены следующие налоговые ставки, применяемые плательщиками налога на профессиональный доход:

- 1) 4 процента в отношении доходов, полученных налогоплательщиками от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) физическим лицам;
- 2) 6 процентов в отношении доходов, полученных налогоплательщиками от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) индивидуальным предпринимателям для использования при ведении предпринимательской деятельности и юридическим лицам.

Исчисление налоговой базы и подлежащего уплате налога производится с использованием специального бесплатного мобильного приложения, устанавливаемого налогоплательщиком.



Так, при производстве расчетов, связанных с получением доходов от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), являющихся объектом налогообложения, налогоплательщик обязан с использованием мобильного приложения "Мой налог" и (или) через уполномоченного оператора электронной площадки и (или) уполномоченную кредитную организацию передать сведения о произведенных расчетах в налоговый орган, сформировать чек и обеспечить его передачу покупателю (заказчику).

С использованием того же мобильного приложения налоговый орган уведомляет налогоплательщика не позднее 12-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, о сумме налога, подлежащей уплате по итогам налогового периода, с указанием реквизитов, необходимых для уплаты налога. Уплата налога осуществляется не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговая декларация по налогу в налоговые органы не представляется.

Необходимо также отметить, что плательщики единого налога на профессиональный доход в период его применения не признаются плательщиками страховых взносов. Деятельность, за которую не уплачиваются взносы в Пенсионный фонд РФ, не входит в трудовой стаж физического лица.

## **Раздел 8. Налогообложение средств государственной поддержки, предоставляемых КФХ в рамках Государственной программы развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия**

В настоящее время предоставление сельскохозяйственным товаропроизводителям всех форм и видов государственной поддержки регламентировано Государственной программой развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия, утверждённой Постановлением Правительства РФ от 14 июля 2012 г. Государственная программа содержит в себе общие для всех сельскохозяйственных товаропроизводителей и специфические для КФХ меры государственной поддержки.

К общим мерам (доступным как для КФХ, так и для иных сельскохозяйственных товаропроизводителей) относятся такие меры, как:

- возмещение части затрат на проведение агротехнологических работ, повышение уровня экологической безопасности сельскохозяйственного производства, а также на повышение плодородия и качества почв,
- возмещение части затрат на поддержку собственного производства молока,
- на поддержку племенного животноводства,
- отдельные меры поддержки растениеводства (поддержка элитного семеноводства, возмещение расходов на страхование и т.д.),
- льготное кредитование.

Данные меры поддержки, предоставляемые крестьянским (фермерским) хозяйствам, не имеют никаких специфических особенностей, применяются фермерами по тем же основаниям, что и сельскохозяйственными организациями или индивидуальными предпринимателями.

В отношении этих субсидий, в частности, нужно обратить внимание на одну особенность, а именно – налогообложение субсидий, полученных КФХ без образования юридического лица, применяющими общую систему налогообложения. В соответствии с пп. 14.2) ст. 217 Налогового Кодекса РФ не включатся в налоговую базу по НДФЛ «субсидии, предоставляемые главам крестьянских (фермерских) хозяйств за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации».

К специальным мерам поддержки, предназначенным для КФХ и ИП, ведущих сельскохозяйственное производство (но не для иных сельскохозяйственных товаропроизводителей) относятся гранты «Агростартап» (урегулирован Приложением № 6 к Государственной программе) и «Семейная ферма» (урегулирован Приложением № 8 к Государственной программе).



В соответствии с Приложением № 6 к Государственной программе, «грант "Агростартап" - средства, перечисляемые из бюджета субъекта Российской Федерации грантополучателю для финансового обеспечения его затрат, не возмещаемых в рамках иных направлений государственной

поддержки, связанных с реализацией проекта создания и (или) развития хозяйства, представляемого заявителем в региональную конкурсную комиссию».

Под заявителем понимается «крестьянское (фермерское) хозяйство или индивидуальный предприниматель, являющийся главой крестьянского (фермерского) хозяйства, основными видами деятельности которых являются производство и (или) переработка сельскохозяйственной продукции, зарегистрированные на сельской территории или на территории сельской агломерации субъекта Российской Федерации в текущем финансовом году, которые обязуются осуществлять деятельность на сельской территории или на территории сельской агломерации в течение не менее 5 лет со дня получения средств и достигнуть показателей деятельности, предусмотренных проектом создания и (или) развития хозяйства, и не являются или ранее не являлись получателями средств финансовой поддержки (за исключением социальных выплат и выплат на организацию начального этапа предпринимательской деятельности), субсидий или грантов, а также гранта на поддержку начинающего фермера в рамках Государственной программы». Кроме того, «к понятию "заявитель" также относится гражданин Российской Федерации, обязующийся в срок, не превышающий 30 календарных дней с даты принятия решения региональной конкурсной комиссии о предоставлении ему гранта "Агростартап", осуществить государственную регистрацию крестьянского (фермерского) хозяйства или зарегистрироваться в качестве индивидуального предпринимателя ... в органах Федеральной налоговой службы». Полный перечень требований к заявителю содержится в Приложении № 6 к Государственной программе.

За счёт средств гранта «Агростартап» возмещается не более 90 процентов стоимости затрат по проекту развития крестьянского (фермерского) хозяйства. Срок использования гранта составляет не более восемнадцати месяцев. Перечень затрат, финансовое обеспечение которых допускается осуществлять за счет гранта "Агростартап", утверждается Министерством сельского хозяйства Российской Федерации.



В соответствии с Приложением № 8 к Государственной программе, грант на развитие семейной фермы – «бюджетные ассигнования, перечисляемые из бюджета субъекта Российской Федерации и (или) местного бюджета в соответствии с решением региональной конкурсной комиссии семейной ферме для финансового обеспечения ее затрат, не возмещаемых в рамках иных направлений государственной поддержки, предусмотренных Государственной программой, в целях развития на сельских территориях и на территориях сельских агломераций субъекта Российской Федерации малого и среднего предпринимательства и создания на сельских территориях и на территориях сельских агломераций новых постоянных рабочих мест исходя из расчета создания не менее 3 новых постоянных рабочих мест на один грант в срок, определяемый субъектом Российской Федерации, но не позднее 24 месяцев со дня предоставления гранта».

При этом семейная ферма – это «крестьянское (фермерское) хозяйство, число членов которого составляет 2 (включая главу) и более членов семьи (объединенных родством и (или) свойством) главы крестьянского (фермерского) хозяйства, или индивидуальный

предприниматель, являющийся главой крестьянского (фермерского) хозяйства, в состав членов которого входят 2 и более членов семьи (объединенных родством и (или) свойством) указанного индивидуального предпринимателя, зарегистрированные гражданином Российской Федерации на сельской территории или на территории сельской агломерации субъекта Российской Федерации, осуществляющие деятельность более 12 месяцев с даты регистрации, осуществляющие деятельность на сельской территории или на территории сельской агломерации субъекта Российской Федерации».

За счёт средств гранта «Семейная ферма» возмещается не более 60 процентов стоимости затрат по проекту развития крестьянского (фермерского) хозяйства (в сумме не более 30 млн. руб.). Срок использования гранта составляет не более двадцати четырёх месяцев. Перечень затрат, допустимых за счёт гранта «Семейная ферма», утверждён Приложением № 8 к Государственной программе.



Первым важным вопросом по налогообложению грантовой поддержки является принятие решения **об уплате НДС** при приобретении имущества, в цене которого выделен налог на добавленную стоимость. Этот вопрос важен только для грантополучателей, которые сами являются плательщиками НДС (то есть, применяют общую систему налогообложения или «ЕСХН с НДС»).

Общий подход к данному вопросу в настоящее время сложился с внесением изменений в статью 170 Налогового Кодекса Российской Федерации. В настоящее время часть 2.1 данной статьи гласит:

«В случае приобретения товаров (работ, услуг), в том числе основных средств, нематериальных активов, имущественных прав полностью за счет субсидий и (или) бюджетных инвестиций, полученных налогоплательщиком из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, суммы налога, предъявленные налогоплательщику ... вычету не подлежат.

В случае приобретения товаров (работ, услуг), в том числе основных средств, нематериальных активов, имущественных прав частично за счет субсидий и (или) бюджетных инвестиций, полученных налогоплательщиком из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, суммы налога, предъявленные налогоплательщику... вычету не подлежат в соответствующей доле...

Положения настоящего пункта не применяются в случае, если документами о предоставлении субсидий и (или) бюджетных инвестиций предусмотрено финансирование затрат на оплату приобретаемых товаров (работ, услуг), в том числе основных средств, нематериальных активов, имущественных прав без включения в состав таких затрат предъявленных сумм налога».

Государственная программа предусматривает, что плательщикам НДС гранты предоставляются на финансовое обеспечение затрат без учёта налога на добавленную стоимость.

Данная норма означает на практике, что грант покрывает до 90 (в случае «Агростартапа») и до 60 (в случае «Семейной фермы») процентов затрат без учёта налога на добавленную стоимость. Поясним это на примере.

*Допустим, КФХ приобретает трактор стоимостью 1 млн. 200 тыс. руб., в т.ч. НДС 200 тыс. руб., при этом глава КФХ является плательщиком НДС и получателем гранта «Семейная ферма», при этом 60 процентов всех затрат по проекту покрывается за счёт гранта. Таким образом, из общей стоимости трактора 1 млн. 200 тыс. руб. только 1 млн. руб. (т.е. сумма без НДС) являются базой для расчёта 60 процентов, относимых на использование гранта (то есть, КФХ потратит на покупку трактора стоимостью 1 млн. 200 тыс. руб. только 600 тыс. руб., полученных из бюджета). Означает ли это, что на 50 процентов КФХ приобретёт трактор за счёт собственных средств? Нет, такой вывод был бы неверен, поскольку поставщик предъявит КФХ счёт-фактуру, где будет выделен НДС в сумме 200 тыс. руб. – на эту сумму КФХ уменьшит свой НДС к уплате в бюджет по итогам налогового периода.*

Если же КФХ не является плательщиком НДС (например, применяет УСН или «ЕСХН без НДС»), то расходы компенсируются за счёт средств гранта в полном объёме (с учётом НДС в цене приобретения).

### Налогообложение КФХ, применяющих общую систему налогообложения

В отношении КФХ без образования юридического лица, применяющих общую систему налогообложения законодателем установлена адресная льгота: освобождение сумм полученных грантов от обложения налогом на доходы физических лиц. В соответствии с пп. 14.1) ст. 217 Налогового Кодекса РФ не включатся в налоговую базу по НДФЛ «суммы, полученные главами крестьянских (фермерских) хозяйств за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в виде грантов на создание и развитие крестьянского фермерского хозяйства, единовременной помощи на бытовое обустройство начинающего фермера, грантов на развитие семейной животноводческой фермы».

Как и в отношении освобождения от НДФЛ доходов членов вновь образованных фермерских хозяйств, применение льготы в отношении грантов на развитие семейной фермы не представляет сложности для КФХ, зарегистрированных до вступления в силу Приказа ФНС РФ № ЕД-7-14/617@ от 31.08.2020 г. (т.е. до 25.11.2020 г.). Такие КФХ имеют свидетельство о государственной регистрации крестьянского (фермерского) хозяйства.

Крестьянские (фермерские) хозяйства, зарегистрированные после 25.11.2020 г. имеют свидетельство о государственной регистрации индивидуального предпринимателя. Они также имеют право на применение данной льготы, но для её использования глава и члены КФХ должны быть готовы доказывать (как непосредственно в ИФНС, так и в судебных органах), что имеет место именно создание и деятельность крестьянского (фермерского) хозяйства, а не индивидуальная предпринимательская деятельность гражданина («обычные» ИП такой льготы не имеют). Законодателем не определено, что именно может признаваться исчерпывающим доказательством того, что после 25.11.2020 г. было зарегистрировано именно КФХ, а не ИП, но аргументами в пользу позиции главы и членов КФХ могут стать:

- соглашение, заключённое между членами КФХ,
- приказ о возложении гражданином на себя обязанностей главы КФХ,
- отчёты по форме РСВ с заполненными листами за членов КФХ.

В отношении КФХ в статусе юридического лица (плательщиков налога на прибыль) действует норма ч. 4.1 ст. 271 Налогового Кодекса РФ:

«Средства в виде субсидий, за исключением указанных в статье 251 настоящего Кодекса либо полученных в рамках возмездного договора, признаются в составе внереализационных доходов в следующем порядке:

субсидии, полученные на финансирование расходов, не связанных с приобретением, созданием, реконструкцией, модернизацией, техническим перевооружением амортизируемого имущества, приобретением имущественных прав, учитываются по мере признания расходов, фактически осуществленных за счет этих средств;

субсидии, полученные на финансирование расходов, связанных с приобретением, созданием, реконструкцией, модернизацией, техническим перевооружением амортизируемого имущества, приобретением имущественных прав, учитываются по мере признания расходов, фактически осуществленных за счет этих средств».

Таким образом, часть гранта, полученная на финансирование расходов, не связанных с приобретением (строительством) основных средств, признаётся в составе расходов одновременно с осуществлением соответствующих затрат. Что касается части гранта, полученной на финансирование приобретения (строительства) основных средств, то эта часть признаётся доходом по мере начисления амортизации соответствующего имущества (максимальный срок Налоговым Кодексом РФ не установлен). Так, КФХ – юридическое лицо, являющееся плательщиком налога на прибыль, признаёт доход от гранта строго в размере произведённого расхода и, как следствие, увеличения налоговой базы по налогу на прибыль не происходит.

### Налогообложение КФХ – плательщиков УСН

Для КФХ, применяющих упрощённую систему налогообложения (как в статусе, так и без статуса юридического лица), основополагающей является норма ч. 1 ст. 346.17 Налогового Кодекса РФ:

«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.

Порядок признания доходов, предусмотренный абзацами четвертым - шестым настоящего пункта, применяется налогоплательщиками, применяющими в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, а также налогоплательщиками, применяющими в качестве объекта налогообложения доходы, при условии ведения ими учета сумм...» средств финансовой поддержки в виде указанных выше субсидий.

В соответствии с этими положениями грантополучатель имеет право в течение двух лет списать доходы от получения гранта пропорционально объёму произведённых за счёт гранта расходов. Поясним это на примере.

КФХ 15 декабря 2020 г. получило грант в сумме 3 000 000 руб. В течение 2020 года использования за счёт средств гранта было произведено расходов на сумму 1 000 000 руб., в течение 2021 года – на сумму 2 000 000 руб.

Таким образом, в течение двух налоговых периодов грант был израсходован полностью, и объект налогообложения не появился.

Иными будут последствия в случае, если средства гранта не использованы в течение двух налоговых периодов. Например:

КФХ 15 декабря 2020 г. получило грант в сумме 3 000 000 руб. В течение 2020 года средства не расходовались. В течение 2021 г. за счёт средств гранта было произведено расходов на сумму 2 000 000 руб., остаток составил 1 000 000 руб.

Данная сумма (1 000 000 руб.) образует налоговую базу по налогу в связи с упрощённой системой налогообложения за 2021 г.

Данный порядок используется не только при применении упрощённой системы налогообложения по базе «доходы, уменьшенные на величину расходов», но и при применении УСН по базе «доходы».

### Налогообложение КФХ – плательщиков ЕСХН

Для КФХ, применяющих систему налогообложения «единый сельскохозяйственный налог» (как в статусе, так и без статуса юридического лица), основополагающей является норма ч. 5 ст. 346.5 Налогового Кодекса РФ:

«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».

В соответствии с этими положениями грантополучатель имеет право в течение двух лет списать доходы от получения гранта пропорционально объёму произведённых за счёт гранта расходов. Поясним это на примере.

КФХ 15 декабря 2020 г. получило грант в сумме 3 000 000 руб. В течение 2020 года использования за счёт средств гранта было произведено расходов на сумму 1 000 000 руб., в течение 2021 года – на сумму 2 000 000 руб.

Таким образом, в течение двух налоговых периодов грант был израсходован полностью, и объект налогообложения не появился.

Иными будут последствия в случае, если средства гранта не использованы в течение двух налоговых периодов. Например:

КФХ 15 декабря 2020 г. получило грант в сумме 3 000 000 руб. В течение 2020 года средства не расходовались. В течение 2021 г. за счёт средств гранта было произведено расходов на сумму 2 000 000 руб., остаток составил 1 000 000 руб.

Данная сумма (1 000 000 руб.) образует налоговую базу по единому сельскохозяйственному налогу за 2021 г.



## Налогообложение КФХ – плательщиков налога на профессиональный доход

Несмотря на то, что фермерское хозяйство без образования юридического лица может применять систему налогообложения «единый налог на профессиональный доход», обращение такого хозяйства за грантовой поддержкой сопряжено с рядом затруднений.

Во-первых, получение гранта от государственной структуры (т.е. юридического лица) приведёт к возникновению налоговых обязательств в сумме 6 процентов от полученных средств.

Во-вторых, сам по себе грант может превысить максимально возможный доход для налогоплательщика, применяющего данную систему налогообложения (2 400 тыс. руб.).

## Раздел 9. Исчисление и уплата страховых взносов во внебюджетные фонды в крестьянском (фермерском) хозяйстве

В настоящее время уплата налогоплательщиками страховых взносов урегулирована главой 34 Налогового Кодекса Российской Федерации.

В соответствии со ст. 419 НК РФ:

«1. Плательщиками страховых взносов ... признаются следующие лица, являющиеся страхователями в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования:

1) лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам: организации; индивидуальные предприниматели; ...

2) индивидуальные предприниматели ... и иные лица, занимающиеся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой (далее - плательщики, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам).

2. Если плательщик относится одновременно к нескольким категориям, указанным в пункте 1 настоящей статьи, он исчисляет и уплачивает страховые взносы отдельно по каждому основанию».

Крестьянские (фермерские) хозяйства в общем случае относятся именно к обеим вышеперечисленным категориям. В частности, в соответствии со ст. 11 Налогового Кодекса РФ, главы крестьянских (фермерских) хозяйств отнесены к категории «индивидуальные предприниматели».



Фермерское хозяйство без образования юридического лица (то есть, действующее на основании Федерального закона «О крестьянском (фермерском) хозяйстве»), в соответствии со ст. 1 указанного закона «представляет собой объединение граждан, связанных родством и (или) свойством, имеющих в общей собственности имущество и совместно

осуществляющих производственную и иную хозяйственную деятельность» - то есть, фермерское хозяйство представляет собой договорное объединение граждан. Таким образом, глава и другие члены крестьянского (фермерского) хозяйства трактуются как «индивидуальные предприниматели ... и иные лица, занимающиеся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой».

Одновременно фермерские хозяйства данной категории вправе использовать и труд наёмных работников (ст. 17 того же закона).

Схожая ситуация существует и в отношении крестьянских (фермерских) хозяйств в статусе юридического лица (то есть, действующих на основании ст. 86.1 Гражданского Кодекса Российской Федерации).

В соответствии с ч. 1 данной статьи «Крестьянским (фермерским) хозяйством, создаваемым в соответствии с настоящей статьей в качестве юридического лица, признается добровольное объединение граждан на основе членства для совместной производственной или иной хозяйственной деятельности в области сельского хозяйства, основанной на их личном участии и объединении членами крестьянского (фермерского) хозяйства имущественных вкладов».

Хотя ст. 86.1 и не содержит прямого указания на возможность привлечения КФХ – юридическими лицами наёмных работников, но такие КФХ, являясь коммерческими организациями, имеют неограниченную правоспособность и не ограничены в праве на использование наёмного труда.

Таким образом, обе категории крестьянских (фермерских) хозяйств основаны на использовании труда:

- Своих членов (включая главу),
- Наёмных работников и лиц, занятых на основании договоров гражданско-правового характера (не членов).

В отношении каждой из двух этих категорий действуют различные правила исчисления и уплаты страховых взносов во внебюджетные фонды.

**Страховые взносы за наёмных работников КФХ** (то есть за лиц, не являющихся членами), в соответствии со ст. 425 НК РФ, исчисляются в процентах от их заработной платы. Действуют следующие общие ставки страховых взносов:

- На обязательное пенсионное страхование – 22 процента,
- На обязательное медицинское страхование – 5,1 процента,
- На обязательное страхование по временной нетрудоспособности и в связи с материнством – 2,9 процента.



Кроме того, работодатели уплачивают за наёмных работников страховые взносы в Фонд социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Ставка по данным взносам исчисляется в зависимости от основного вида деятельности работодателя и начинается от 0,2 процента от заработной платы наёмного работника.

По достижении предельной величины дохода работника<sup>5</sup> начисляются только взносы на пенсионное страхование – по ставке 10 процентов.

Крестьянское (фермерское) хозяйство может привлекать к работе физических лиц также на основании договоров гражданско-правового характера (ГПХ). Отличие от найма гражданина на работу состоит в том, что исполнитель работ по договору ГПХ получает вознаграждение не за время работы (например, за месяц), а за конкретную выполненную работу (например, постройку здания, ремонт единицы техники и т.д.). Если это специально

<sup>5</sup> В 2022 г. – взносы в Пенсионный фонд исчисляются по ставке 10 процентов по достижении доходов (в течение года) 1 565 тыс. руб., в Фонд социального страхования взносы перестают начисляться, начиная с достижения дохода 1 032 тыс. руб. (также в течение года).

не установлено договором, на вознаграждения таким лицам не начисляются взносы на обязательное страхование по временной нетрудоспособности и в связи с материнством и от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Таким образом, **страховые взносы на лиц, привлечённых фермерским хозяйством на основании договоров ГПХ** (то есть также не являющихся членами КФХ), исчисляются в процентах от их вознаграждения:

- На обязательное пенсионное страхование – 22 процента,
- На обязательное медицинское страхование – 5,1 процента.

База с начала года	Выплата за месяц	ОПС	ФСС	ОМС	Всего
В пределах максимальной величины**	В пределах МРОТ* (12130)	22%	2.9%	5.1%	30%
	Сверх МРОТ	10%	0%	5%	15%
Сверх максимальной величины**	В пределах МРОТ* (12130)	10%	-	5.1%	15,1%
	Сверх МРОТ	10%	0%	5%	15%

С 2020 г. для субъектов малого и среднего предпринимательства (к которым относится и подавляющее большинство КФХ) установлена льгота: общие тарифы страховых взносов применяются только к выплатам, не превышающим величину минимального размера оплаты труда,

установленную федеральным законом. В отношении выплат, которые в течение месяца данную величину превышают, действуют пониженные тарифы:

- На обязательное пенсионное страхование – 10 процентов,
- На обязательное медицинское страхование – 5,0 процента,
- На обязательное страхование по временной нетрудоспособности и в связи с материнством – 0 процентов.

Декларирование подлежащих уплате страховых взносов на лиц, занятых по трудовым договорам или по договорам ГПХ, производится посредством ежеквартальной подачи в Инспекцию ФНС расчёта по страховым взносам РСВ (не позднее 30 числа месяца, следующего за отчётным кварталом).

Кроме того, работодатели представляют в Пенсионный фонд РФ:

- ежемесячный отчёт СЗВ-М («Сведения о застрахованных лицах в ПФР»),
- ежегодный отчёт по форме СЗВ-СТАЖ («Сведения о страховом стаже застрахованных лиц» – представляется совместно с формой «Сведения по страхователю, передаваемые в ПФР для ведения индивидуального (персонифицированного) учета (ОДВ-1),
- отчёт по форме СЗВ-ТД (при приёме на работу, увольнении и иных кадровых мероприятиях).

В соответствии со ст. 431 НК РФ сумма страховых взносов, исчисленная для уплаты за календарный месяц, подлежит уплате в срок не позднее 15-го числа следующего календарного месяца.

Главам крестьянских (фермерских) хозяйств без образования юридического лица необходимо иметь в виду и специфику своих отношений с Фондом социального страхования, правовой основой для которых является Федеральный закон от 24.07.1998 г. № 125-ФЗ "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний".

До тех пор, пока глава такого КФХ не имеет наемных работников, ему не обязательно регистрироваться в Фонде социального страхования (ФСС). Он может встать на учет добровольно, чтобы иметь право на получение декретных и больничных выплат из соцстраха. Однако КФХ без образования юридического лица нужно обязательно зарегистрироваться в ФСС после принятия на работу наёмных работников. На это дается 30 дней с даты заключения первого трудового договора, нарушение данного требования грозит КФХ штрафом.

Иным образом осуществляется декларирование и уплата страховых взносов за лиц, являющихся **членами крестьянского (фермерского) хозяйства, включая главу.**

Члены КФХ не получают ни заработной платы, ни вознаграждения по договорам ГПХ – они получают долю дохода от деятельности хозяйства. В этой связи законодателем (ст. 430 НК РФ) установлены фиксированные взносы за членов КФХ:

главы крестьянских (фермерских) хозяйств уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и на обязательное медицинское страхование за себя и за каждого члена крестьянского (фермерского) хозяйства.

При этом размер страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в целом по крестьянскому (фермерскому) хозяйству определяется как произведение фиксированного размера страховых взносов, составляющего 32 448 рублей за расчетный период 2021 года, 34 445 рублей за расчетный период 2022 года, 36 723 рубля за расчетный период 2023 года, и количества всех членов крестьянского (фермерского) хозяйства, включая главу крестьянского (фермерского) хозяйства.

Размер страховых взносов на обязательное медицинское страхование в целом по крестьянскому (фермерскому) хозяйству определяется за расчетный период как произведение фиксированного размера страховых взносов, составляющего 8 426 рублей за расчетный период 2021 года, 8 766 рублей за расчетный период 2022 года, 9 119 рублей за расчетный период 2023 года, и количества всех членов крестьянского (фермерского) хозяйства, включая главу крестьянского (фермерского) хозяйства.

При этом законодателем специально оговорено, что главы КФХ не обязаны исчислять и уплачивать страховые взносы по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.



Таким образом, сумма взносов, уплачиваемых за каждого из членов КФХ, не зависит от его дохода и составляет:

В 2022 г.:  $34\,445 + 8\,766 = 43\,211$  руб.,

В 2023 г.:  $36\,723 + 9\,119 = 45\,842$  руб.

Суммы страховых взносов за расчетный период уплачиваются за членов

крестьянских хозяйств не позднее 31 декабря текущего календарного года.

В целях декларирования взносов за членов КФХ в фиксированном размере (для начисления пенсионного стажа и осуществления обязательного медицинского страхования) главы крестьянских (фермерских) хозяйств представляют в налоговый орган по месту учета расчет по страховым взносам (форма РСВ) до 30 января календарного года, следующего за истекшим расчетным периодом. Информация о членах КФХ в форме РСВ заполняется в отдельном разделе (иным образом, нежели за наёмных работников).

Статья 430 Налогового Кодекса РФ устанавливает схожий порядок уплаты фиксированных страховых взносов и для индивидуальных предпринимателей. Различие между нормами для ИП состоит в том, что:

- ИП платит фиксированные взносы только за себя (за одно лицо), а глава КФХ – за каждого члена хозяйства;

- ИП помимо собственно фиксированных взносов обязан уплачивать в Пенсионный фонд РФ 1 процент от суммы доходов, превышающего 300 тысяч рублей за расчётный период (год) – тогда как КФХ такой обязанности не имеют.

Таким образом, в целях освобождения от уплаты 1 процента с суммы доходов, превышающих 300 тысяч рублей, главе КФХ важно уметь доказать, что он является именно главой крестьянского (фермерского) хозяйства, а не индивидуальным предпринимателем.

Обоснование этого различия не представляет сложности для КФХ, зарегистрированных до вступления в силу Приказа ФНС РФ № ЕД-7-14/617@ от 31.08.2020 г. (т.е. до 25.11.2020 г.). Такие КФХ имеют свидетельство о государственной регистрации крестьянского (фермерского) хозяйства.

Крестьянские (фермерские) хозяйства, зарегистрированные после 25.11.2020 г. имеют свидетельство о государственной регистрации индивидуального предпринимателя. Они также не обязаны уплачивать в Пенсионный фонд РФ 1 процент с суммы доходов, превышающей 300 тысяч рублей, но для этого глава и члены КФХ должны быть готовы доказывать (как непосредственно в ИФНС, так и в судебных органах), что имеет место именно создание и деятельность крестьянского (фермерского) хозяйства, а не индивидуальная предпринимательская деятельность гражданина («обычные» ИП такой льготы не имеют). Законодателем не определено, что именно может признаваться исчерпывающим доказательством того, что после 25.11.2020 г. было зарегистрировано именно КФХ, а не ИП, но аргументами в пользу позиции главы и членов КФХ могут стать:

- соглашение, заключённое между членами КФХ,
- приказ о возложении гражданином на себя обязанностей главы КФХ,
- отчёты по форме РСВ с заполненными листами за членов КФХ.

## Раздел 10. Примеры выбора оптимальной системы налогообложения КФХ в зависимости от различных исходных данных

### Общие соображения

Прежде чем привести примеры расчётов выбора оптимальной системы налогообложения необходимо определить, что именно понимается под «оптимальностью». Мы предлагаем считать оптимальной такую систему налогообложения, при применении которой у крестьянского (фермерского) хозяйства после исполнения обязательств перед бюджетом остаётся максимальная сумма денежных средств. Иными словами, мы предлагаем не рассматривать в данном разделе:

- налоговые потери при выплате дохода членам хозяйства (поскольку, после истечение пятилетнего срока налоговой льготы их доходы в любом случае будут облагаться НДФЛ по ставке 13 процентов),

- расходы на уплату страховых взносов во внебюджетные фонды (эти расходы также являются одинаковыми вне зависимости от применяемых систем налогообложения).



Выбор оптимальной системы мы предлагаем разделить на два этапа принятия решений:

- будет ли КФХ плательщиком НДС или нет и

- какая конкретно система налогообложения будет применяться.

Каждое из этих решений, если его принимать не под влиянием желания «меньше напрягаться», а рационально, исходя из соображений налоговой экономии, зависит от различных факторов, поэтому и описывать их

принятие лучше по отдельности.

### С НДС или без?

Принятие этого решения в действительности очень несложно и зависит всего от двух факторов, позволяющих сформулировать общее правило:

КФХ невыгодно быть плательщиком НДС в двух случаях:

1) Покупатели продукции КФХ сами не являются плательщиками НДС и, в этой связи, не повысят закупочные цены на продукцию при наличии у производителя статуса плательщика НДС или / и

2) КФХ не имеет значительных расходов, содержащих в себе НДС.

Во всех иных случаях быть плательщиком НДС экономически выгодно.

### Пример 1

Исходные условия. Крестьянское хозяйство производит продукцию птицеводства (бройлеров), которые реализуются владельцам кафе и ресторанов, применяющим упрощённую систему налогообложения (т.е. без НДС). Цена реализации птицы в убойном весе составляет 150 руб. за 1 кг., в месяц реализуется 3 000 кг на общую сумму 450 тыс. руб. В производстве каждого килограмма продукции материальные затраты, содержащие в себе НДС, составляют 50 % от цены реализации, т.е. ежемесячные затраты составляют 225 тыс. руб., в т.ч. 37,5 тыс. руб. НДС.

Алгоритм принятия решения. КФХ несёт регулярные документально подтверждённые затраты, содержащие в себе НДС. В рассматриваемом случае применение НДС лишено смысла, поскольку «входящий денежный поток» (платежи покупателей за продукцию) при применении крестьянским хозяйством НДС не увеличится – покупатели сами плательщиками НДС не являются. Более того, хозяйство должно будет выделить НДС в реализации *по текущей цене* – ведь по более высокой цене продукция приобретена не будет. Поскольку КФХ является плательщиком НДС, оно обязано выделять НДС в стоимости каждой продажи и уплачивать в бюджет разницу между НДС полученным и НДС уплаченным. Сумма НДС, рассчитанного по ставке 10 процентов, от суммы реализации 450 тыс. руб. в месяц составит 40,9 рублей. Таким образом, хозяйство будет ежемесячно уплачивать в бюджет НДС в сумме  $40,9 - 37,5 = 3,4$  тыс. руб.

Если бы КФХ в данных условиях не было бы плательщиком НДС, то при той же самой выручке НДС бы в цене реализуемой продукции не выделялся, и обязанность по перечислению в бюджет 3,4 тыс. руб. не возникла бы.

Вывод – хозяйству нужно выбирать из систем налогообложения, не предполагающих уплату НДС.



Как мы видим из примера выше, само по себе наличие у КФХ затрат, содержащих НДС, ещё не делает статус плательщика НДС экономически оправданным – в силу того, что покупатели продукции плательщиками НДС не являются. Возможна и реализация второго сценария, делающего статус плательщика НДС невыгодным – вследствие специфики структуры затрат в хозяйстве.

### Пример 2

Исходные условия. Крестьянское хозяйство производит органическую клубнику, закупаемую сетью магазинов экологической продукции. Цена сбыта составляет 200 руб. за 1 кг. Покупатель, работающий на общей системе налогообложения, заинтересован в налоговом вычете по НДС и готов при применении НДС поставщиком поднять цену закупки до 220 руб. за 1 кг. Ежегодная реализация составляет 100 тн. КФХ имеет затраты только по выплате заработной платы работникам, затраты, содержащие НДС, у КФХ отсутствуют.

Алгоритм принятия решения. Несмотря на то, что 100 000 кг реализованной продукции принесут в хозяйство дополнительно 2 млн. руб., вся эта сумма в полном объёме будет уплачена в бюджет, поскольку у хозяйства отсутствуют содержащие НДС затраты.

Вывод – применение НДС в данном случае нецелесообразно.



Как правило, впрочем, вышеприведённые ситуации являются, скорее, исключениями, и реальное соотношение доходов и расходов с точки зрения НДС имеет иной характер.

#### Пример 3

Исходные условия. Крестьянское (фермерское) хозяйство производит и реализует на завод молоко. Завод работает на общей системе налогообложения, цена закупки молока зависит от того, является поставщик плательщиком НДС или нет. В настоящее время цена реализации для поставщиков, не являющихся плательщиками НДС, составляет 20 тыс. руб. за 1 т, в месяц хозяйством реализуется 150 т., то есть, выручка КФХ составляет 3 000 тыс. руб. В течение месяца хозяйство несёт 1 800 тыс. руб. материальных затрат, содержащих в себе НДС (по ставке 20 процентов, т.е. всего НДС, уплачиваемый поставщикам, в месяц составляет 300 тыс. руб.).

Алгоритм принятия решения. Если КФХ станет плательщиком НДС, завод готов поднять цену закупки молока на 10 процентов, т.к. хозяйство дополнительно получит 300 тыс. руб. ежемесячно. Так как хозяйство имеет ежемесячные затраты, включающие в себя НДС и дающие право такой же налоговый вычет (на сумму, уплаченную поставщикам), то в бюджет ничего дополнительно перечислять будет не нужно ( $300 - 300 = 0$ ).

Вывод – хозяйству выгодно получить статус плательщика НДС, поскольку это принесёт ежемесячно 300 тыс. руб.

В завершение напомним, что решение «применять НДС» предполагает выбор систем налогообложения из числа вариантов:

Для КФХ юрлиц:

- Общая система налогообложения (налог на прибыль),
- ЕСХН «с НДС»;

Для КФХ без образования юридического лица:

- Общая система налогообложения (налог на доходы физических лиц),
- ЕСХН «с НДС».

Решение «не применять НДС» предполагает варианты:

Для КФХ юрлиц:

- Упрощённая система налогообложения (по базе «доходы» или по базе «доходы, уменьшенные на величину расходов»),
- ЕСХН «без НДС»;

Для КФХ без образования юридического лица:

- Упрощённая система налогообложения (по базе «доходы» или по базе «доходы, уменьшенные на величину расходов»),
- ЕСХН «без НДС»,
- Патентная система налогообложения,
- Система налогообложения «налог на профессиональный доход».

#### **Выбор системы налогообложения**

Собственно выбор системы налогообложения с учётом ранее проведённых рассуждений о целесообразности применения НДС зависит от иных факторов:

- Соотношения доходов и расходов хозяйства,
- Абсолютного объёма доходов,
- Количества членов КФХ,

- Наличия в КФХ наёмных работников и т.д.

Ниже рассмотрим два примера (для КФХ - юридических лиц и КФХ без образования юридического лица). Для упрощения изложения будем исходить из того, что в каждом из хозяйств наёмные работники отсутствуют, единственным членом КФХ является его глава.

В отношении КФХ – юридического лица возможны к применению три системы налогообложения.

**Таблица 2** Выбор оптимальной системы налогообложения без НДС – юрлица с 1 членом без наёмных работников

Параметры КФХ	УСН «доходы»	УСН «доходы – расходы»	ЕСХН
Доходы	1 000 000 руб.	1 000 000 руб.	1 000 000 руб.
Расходы	950 000 руб.	950 000 руб.	950 000 руб.
в т.ч. страховые взносы	40 874 руб.	40 874 руб.	40 874 руб.
Ставка	6	12	6
Сумма налога расчётная	60 000 руб.	6 000 руб.	3 000 руб.
Сумма налога к уплате	19 126 руб.	10 000 руб.	3 000 руб.
Остаток средств	30 874 руб.	40 000 руб.	47 000 руб.

Для КФХ без образования юридического лица выбор делается из пяти возможных систем налогообложения.

**Таблица 3** Выбор оптимальной системы налогообложения без НДС – без образования юрлица с 1 членом без наёмных работников

Параметры КФХ	УСН «доходы»	УСН «доходы – расходы»	ЕСХН	ПСН	ЕНПД
Доходы	1 000 000 руб.	1 000 000 руб.	1 000 000 руб.	1 000 000 руб.	1 000 000 руб.
Расходы	950 000 руб.	950 000 руб.	950 000 руб.	950 000 руб.	909 126 руб.
в т.ч. страховые взносы	40 874 руб.	40 874 руб.	40 874 руб.	40 874 руб.	-
Ставка	6	12	6	6	4
Сумма налога расчётная	60 000 руб.	6 000 руб.	3 000 руб.	568 000 * 6 % = 34 080 руб.	40 000 руб.
Сумма налога к уплате	19 126 руб.	10 000 руб.	3 000 руб.	-	40 000 руб.
Остаток средств	30 874 руб.	40 000 руб.	47 000 руб.	50 000 руб.	50 874 руб.

Разумеется, рассмотренные для иллюстрации методики выбора системы налогообложения примеры не претендуют на «окончательную» полноту. В рамках

ограниченного по объёму текста невозможно предусмотреть все варианты (причём обстоятельства выбора могут быть качественно различными). Однако приведённые примеры показывают принцип совершения выбора и основные обстоятельства, которые на данный выбор влияют. В каждом конкретном случае необходимо принять данные обстоятельства во внимание и проанализировать, нет ли иных, специфических для конкретной ситуации, факторов. Иногда руководителю КФХ такой анализ может показаться сложным – это ещё один аргумент за то, чтобы не пытаться решать вопросы налогового планирования «методом проб и ошибок». Надёжная альтернатива – это объединение фермеров в обслуживающий кооператив по ведению учёта и составлению отчётности. Вместе главы КФХ могут нанять на работу квалифицированного налогового консультанта, который поможет с выбором системы налогообложения, будет вести для членов кооператива налоговый учёт, составлять и подавать налоговую, статистическую и ведомственную отчётность.

Наработка опыта в таком, простейшем по структуре, капиталу и механизму управления кооперативе позволит фермерам оценить, готовы ли они к кооперации и в других, более сложных, вопросах: совместных закупок, приобретения техники общего использования, переработки и сбыта продукции.