

ВЛОВИНА Е.С.

## НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ КРЕСТЬЯНСКИХ ФЕРМЕРСКИХ ХОЗЯЙСТВ

*Аннотация:* В статье проведен краткий обзор понятия «крестьянское (фермерское) хозяйство». Рассмотрены основные формы налогообложения КФХ. Выявлены основные недостатки и предложены мероприятия по усовершенствованию системы налогообложения КФХ. Установлена взаимосвязь упрощения налогообложения КФХ с развитием данной отрасли экономики.

*Ключевые слова:* крестьянское (фермерское) хозяйство, единый сельскохозяйственный налог, глава фермерского хозяйства, члены фермерского хозяйства, совокупный доход фермерского хозяйства.

До введения в действие с 1 января 1995 г. части первой Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ) и вступления в силу 17 июня 2003 г. Федерального закона от 11.06.2003 N 74-ФЗ "О крестьянском (фермерском) хозяйстве" (Закон N 74-ФЗ), крестьянское (фермерское) хозяйство (КФХ) регистрировалось в порядке, предусмотренном ст. 9 Закона РСФСР от 22.11.1990 N 348-1 "О крестьянском (фермерском) хозяйстве" (Закон N 348-1).

В соответствии со ст. 1 Закона N 348-1, КФХ являлось самостоятельным хозяйствующим субъектом с правами юридического лица, представленным отдельным гражданином, семьей или группой лиц, осуществлявшим производство, переработку и реализацию сельскохозяйственной продукции на основе использования имущества и находившихся в их пользовании, в том числе в аренде, в пожизненном наследуемом владении или в собственности земельных участков.[1]

В соответствии со вступивший в силу 17 июня 2003 г. Закон N 74-ФЗ КФХ осуществляет предпринимательскую деятельность без образования юридического лица [2]. Однако п. 2 ст. 23 ГК РФ установлено, что глава КФХ, осуществляющего деятельность без образования юридического лица,

признается предпринимателем с момента государственной регистрации этого хозяйства, при этом согласно ст. 5 Закона N 74-ФЗ КФХ считается созданным со дня его государственной регистрации в порядке, установленном законодательством РФ[2,3].

В связи с выше перечисленным, в настоящее время в России функционирует два типа крестьянских (фермерских) хозяйств, а именно КФХ обладающие статусом юридического лица и не обладающие статусом юридического лица, глава которых зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя.

Эта специфика и определяет особенности налогообложения КФХ.

Крестьянские (фермерские) хозяйства, зарегистрированные как юридические лица, осуществляют налогообложение по общему режиму, являются плательщиками налога на прибыль организаций, НДС, налога на имущество организаций, земельного налога, транспортного налога, а так же производят отчисления в государственные социальные фонды.

КФХ как индивидуальные предприниматели уплачивают НДС, НДФЛ, земельный налог, налог на имущество физических лиц, транспортный налог и взносы в государственные социальные фонды.

С 1 января 2013 г. фермерские

хозяйства со статусом юридического лица перестали существовать, в связи с чем, первый вариант налогообложения утратил свою актуальность.

Полученные КФХ личные доходы в денежной и (или) натуральной форме являются объектом обложения налогом на доходы физических лиц в порядке, установленном гл. 23 НК РФ.

Поскольку КФХ осуществляет деятельность как индивидуальный предприниматель, на него, в соответствии со ст. 227 НК РФ, возложена обязанность самостоятельно определять налоговую базу для исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц по суммам полученных от осуществляемой деятельности доходов. При этом он обязан вести учет доходов и расходов и хозяйственных операций, осуществляемых хозяйством в целом [4].

В соответствии с действующим законодательством налогообложение членов КФХ осуществляется отдельно. В результате принцип экономической обоснованности налога в виде учета имущественного положения налогоплательщика применяется по отношению к главе хозяйства более последовательно, чем к остальным его членам, поскольку на основании п. 1 ст. 221 НК РФ профессиональный вычет в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов предоставляется только индивидуальным предпринимателям. Более того, в составе расходов главы КФХ учитываются так же суммы налога доходы физических лиц, уплаченные за объекты недвижимости, эксплуатируемые в предпринимательской деятельности. У остальных членов фермерского хозяйства такая возможность отсутствует. Во Франции возможность платить налог с чистого дохода, предоставляется всем работникам сельского хозяйства, а не только главам фермерского хозяйства. Кроме того, в расчет берется

усредненный доход, полученный за три года, а не за год [5].

В соответствии с Порядком учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденным совместным Приказом Минфина России N 86н, МНС России от 13.08.2002 N БГ-3-04/430 установлено, что учет доходов и расходов и хозяйственных операций ведется в Книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя кассовым методом, то есть после фактического получения дохода и совершения расхода, что подтверждается соответствующими платежными документами.

Кроме того, КФХ обязан исчислить, удержать и перечислить в бюджет суммы единого социального налога и суммы взносов на обязательное пенсионное страхование в виде фиксированных платежей со своих личных доходов.

Совместное обложение членов фермерского хозяйства в России так же является целесообразным и может логически следовать за введением концепции семейного налогообложения. Несмотря на то, что помимо членов семьи в состав КФХ могут входить лица, не имеющие родственных связей, законодательно установленный режим общей долевой (совместной) собственности на имущество КФХ, позволяет говорить о целесообразности совместного налогообложения.

В соответствии со ст. 210 НК РФ налоговая база по доходам, облагаемых по ставке в размере 13%, определяется как денежное выражение доходов, полученных налогоплательщиком от осуществляемой им в налоговом периоде деятельности, уменьшенных на сумму полагающихся налогоплательщику стандартных, социальных, имущественных и профессиональных налоговых вычетов,

установленных ст. ст. 218 - 221 Кодекса [4].

Установленные в настоящее время для КФХ формы ведения учета доходов и расходов и налоговой отчетности не учитывают сезонный характер и специфику коллективной деятельности хозяйств, не позволяют отражать движение оборотных средств, в том числе средств, выделенных непосредственно на развитие КФХ.

В сложившейся в настоящее время ситуации выходом из затруднительного положения может послужить составление дополнительных форм отчетности. Например, отчет по форме 5-КХ (ведомость финансовых результатов), в котором отражаются результаты деятельности КФХ, а также хозяйственные операции, связанные с производством сельскохозяйственной продукции и использованием основных и оборотных средств данного хозяйства.

В этой ситуации одним из способов решения данной проблемы мог бы стать единый сельскохозяйственный налог.

Следует отметить, что п. 24 ст. 217 НК РФ предусмотрено: доходы, получаемые КФХ от осуществления тех видов деятельности, по которым они являются плательщиками единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, или применяется упрощенная система налогообложения, или единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН), не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц [4].

При уплате ЕСХН крестьянским фермерским хозяйством предусматривает замену уплаты налога на доходы физических лиц, НДС, налога на имущество физических и единого социального налога уплатой ЕСХН, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности индивидуальных предпринимателей за налоговый период.

Статьей 346.4 НК РФ определено, что объектом обложения ЕСХН признаются доходы, уменьшенные на величину

расходов. Глава крестьянского (фермерского) хозяйства, перешедший на уплату ЕСХН, в представляемых им налоговых декларациях, определяет налоговую базу по ЕСХН за отчетный или налоговый период по результатам деятельности крестьянского (фермерского) хозяйства в целом [4].

В соответствии со статьей 15 Закона № 74-ФЗ 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 личного дохода каждому члену фермерского хозяйства определяются по соглашению между членами фермерского хозяйства [2]. Принимая во внимание, что НК РФ не называет членов фермерского хозяйства среди плательщиков единого сельхозналога, возникает закономерный вопрос: обязаны ли члены фермерского хозяйства уплачивать НДФЛ после того, как главой фермерского хозяйства был уплачен ЕСХН исходя из совокупного финансового результата деятельности фермерского хозяйства. По мнению налогового органа, после уплаты главой хозяйства ЕСХН полученные членами хозяйства доходы являются объектом налогообложения по налогу на доходы физических лиц [6]. Такой подход ведет к двойному налогообложению доходов фермерского хозяйства как единого экономического субъекта. Такая трактовка налоговым органом закона сводит на нет вполне удачную идею законодателя о едином сельхозналоге, которая при грамотной реализации могла бы стать мощным инструментом поддержки и развития фермерских хозяйств в России.

Основной особенностью обложения НДС КФХ считается льготный характер в виде пониженной ставки, равной 10 %, применяемой при реализации многих

товаров сельскохозяйственного производства. Однако использование пониженных ставок налога приводит к тому, что сумма НДС, начисляемая производителями сельхозпродукции, в большинстве случаев меньше суммы НДС, уплаченного при приобретении товаров (работ, услуг). Поэтому основным достоинством действующей модели обложения НДС является создание концепции совместного налогообложения членов КФХ.

Если на главу КФХ зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения, он будет являться плательщиком транспортного налога.

Концепцию совместного налогообложения членов фермерского хозяйства можно реализовать с помощью системы консолидированного налогообложения, производя расчет налога совместно на всех членов КФХ, с возложением налогового бремени на главу КФХ. Однако, если у члена фермерского хозяйства есть иной источник дохода, то такой доход целесообразно учитывать отдельно.

Введение данной концепции позволит повысить инвестиционную привлекательность данной отрасли за счет уменьшения общей налоговой нагрузки и упрощения механизма исчисления и уплаты налогов.

Еще одним видом налогообложения КФХ является упрощенная система налогообложения (УСН). Применение упрощенной системы налогообложения предполагает замену НДС, НДФЛ, ЕСН и налога на имущество физических лиц, если такое имущество используется в предпринимательской деятельности, уплатой Единого налога.

Ставка единого налога в случае, если объектом налогообложения являются доходы, устанавливается в размере 6

процентов. Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка устанавливается в размере 15 процентов.

Доходом в данной системе являются все поступления на счет и в кассу КФХ, при применении упрощенной системы налогообложения льгот нет.

Однако существуют ограничения по применению УСН:

- годовой доход не более 20 000 000 рублей, умноженный на коэффициент-дефлятор, который устанавливается на каждый год. Коэффициент-дефлятор на 2007 год равен 1,241, предельный доход – 24 820 000 рублей;

- число наемных работников – не более 100 человек;

- налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, не вправе до окончания налогового периода перейти на иной режим налогообложения.

Явным преимуществом применения упрощенной системы налогообложения является замена 4-х налогов одним.

Однако существуют и некоторые недостатки применения упрощенной системы налогообложения:

- ограничения по объему выручки;

- можно потерять клиентов, которые не будут приобретать продукцию у плательщика НДС.

В России существуют прекрасные условия для развития сельского хозяйства. В первую очередь речь идет о большой территории, а именно 120 миллионов гектаров сельхозугодий. Для сравнения: во Франции, являющейся главной аграрной державой Европейского Союза, — 18,5 миллиона гектаров, в Японии, которая обеспечивает себя продовольствием, — 4,3 миллиона гектаров. В России есть люди, которые желают трудиться на селе. Необходимо только создать условия для эффективного и динамичного развития

отрасли [7].

Сельское хозяйство является базовой отраслью экономики любой страны, которая создает спрос на многочисленные товары и услуги, развитие этой отрасли вызывает рост всей экономики страны. Один сельский труженик дает возможность работать трем горожанам, которые должны производить для него технику, удобрения, заниматься наукой и т. д.[7].

Однако необходимо признать, что в настоящее время отечественное сельское хозяйство находится в кризисе. 40 миллионов гектаров земли из тех, что возделывались ранее, сейчас заброшены и не обрабатываются, что сопоставимо с площадью территории Германии. Уровень безработицы на селе значительно выше, чем в городе. В то же время 45 % потребляемого страной продовольствия ввозится из-за рубежа, хотя могло бы приобретаться у российских фермеров [7].

## **БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК**

1. Закон РСФСР от 22 ноября 1990г. № 348-1 «О крестьянском (фермерском) хозяйстве» // «Ведомости СНД и ВС РСФСР», 1990, №26, ст.324.
2. Федеральный закон от 11 июня 2003 г. № 74-ФЗ «О крестьянском (фермерском) хозяйстве» // «Собрание законодательства РФ», 16.06.2003, № 24, ст. 2249.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации часть 1 и 2 // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».
4. НК РФ (Часть вторая). // «Собрание законодательства РФ», 07.08.2000, № 32, ст. 3340.
5. Макаренко А.В., Маркова Г.В. Повышение устойчивости сельскохозяйственного производства на основе совершенствования налогообложения. М.: НИПКЦ Восход-А, 2011. 167 с.
6. Письмо МНС РФ от 20.09.2004 № 04-5-03/252@ «О налогообложении доходов главы и членов крестьянского (фермерского) хозяйства» // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».
7. Бабкин К.Н. Разумная Промышленная политика, или Как нам выйти из кризиса. М.: Манн, Иванов, Фербер, 2009. 100с.

## **ДАнные ОБ АВТОРАХ**

*Вдовина Е.С. к.э.н., доцент ФГБОУ ВПО ТГТУ, Тамбов, ул. Советская, д.106*