КРЕСТЬЯНСКИЕ (ФЕРМЕРСКИЕ) ХОЗЯЙСТВА:

СОЗДАНИЕ, ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ, НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

ВЫПУСК 3

А.В. АНИЩЕНКО

Анищенко А.В., аудитор, эксперт НП "Палата налоговых консультантов".

Предисловие

Вы будете смеяться, но и в годы советской власти, чисто теоретически, "фермеры" вполне могли существовать, несмотря на проведенную еще в 30-е годы прошлого века коллективизацию. Советское законодательство устанавливало правовое положение крестьянина-единоличника, который мог со своей семьей заниматься производством сельхозпродукции для личного потребления. Понятно, что в те годы это был скорее юридический казус.

В годы пресловутой перестройки на появление в России фермеров возлагали необыкновенные надежды. Почему-то считалось, что если фермеры заменят собой колхозы и совхозы, то производительность труда в сельском хозяйстве поднимется в разы и фермеры просто завалят страну экологически чистыми продуктами.

Истина, как говорится, оказалась где-то рядом. В конечном счете выяснилось, что крупные агропромышленные предприятия со своим массовым производством все равно гораздо эффективнее мелких крестьянских хозяйств, и тем не менее это не означает, что идея о развитии фермерского движения полностью провалилась. Совсем нет. Фермеры заняли свои ниши в сельском хозяйстве, особенно там, где крупные предприятия малоэффективны. Всем нашлось свое место.

Вдобавок развитию фермерства в нашей стране мешал (как и во многих других случаях) правовой бардак.

Так, Закон о КФХ 1990 года изобиловал противоречиями и определял КФХ как юридическое лицо, занимающееся сельскохозяйственной деятельностью. Из-за этого все создаваемые КФХ были обязаны принимать и регистрировать уставы. Кроме этого, хотя, в принципе, КФХ могли применять наемный труд, но не более 50% от числа членов КФХ.

Однако в 1995 году вступил в действие Гражданский кодекс РФ, где такая организационно-правовая форма организации, как КФХ, вообще отсутствовала. КФХ определялось как вид индивидуального предпринимательства без образования юридического лица. Вследствие этого КФХ были обязаны привести свои документы в соответствие с действующим гражданским законодательством.

В 2009 году эта обязанность преобразования была продлена до 1 января 2013 г., а в 2012 году - до 1 января 2021 г. Таким образом, одновременно могут действовать КФХ как предприятия и КФХ как форма индивидуального предпринимательства граждан.

А вот все созданные после 1995 года КФХ должны руководствоваться в своей деятельности Законом о КФХ, принятым в 2003 году.

При подготовке работы использовалась справочно-правовая система "КонсультантПлюс".

Указатель сокращений

Нормативные правовые акты

|  |  |
| --- | --- |
| АПК РФ | Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации |
| БК РФ | Бюджетный кодекс Российской Федерации |
| ГК РФ | Гражданский кодекс Российской Федерации |
| ЗК РФ | Земельный кодекс Российской Федерации |
| НК РФ | Налоговый кодекс Российской Федерации |
| ТК РФ | Трудовой кодекс Российской Федерации |
| Закон о банкротстве | Федеральный закон от 26.10.2002 N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" |
| Закон о госрегистрации | Федеральный закон от 21.07.1997 N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" |
| Закон о КФХ | Федеральный закон от 11.06.2003 N 74-ФЗ "О крестьянском (фермерском) хозяйстве" |
| Закон о КФХ 1990 года | Закон РСФСР от 22.11.1990 N 348-1 "О крестьянском (фермерском) хозяйстве" (утратил силу) |
| Закон о страховых взносах | Федеральный закон от 24.07.2009 N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования" (утратил силу) |
| Закон об обороте земель | Федеральный закон от 24.07.2002 N 101-ФЗ "Об обороте земель сельскохозяйственного назначения" |
| Закон об обязательном пенсионном страховании | Федеральный закон от 15.12.2001 N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" |
| Приказ Минэкономразвития России N 1 | Приказ Минэкономразвития России от 12.01.2015 N 1 "Об утверждении Перечня документов, подтверждающих право заявителя на приобретение земельного участка без проведения торгов" |

Прочие сокращения

|  |  |
| --- | --- |
| ЕГРИП | Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей |
| ЕГРН | Единый государственный реестр недвижимости |
| ЕГРП | Единый государственный реестр прав на недвижимое имущество и сделок с ним |
| ЕГРЮЛ | Единый государственный реестр юридических лиц |
| ЕНВД | единый налог на вмененный доход |
| ЕСХН | единый сельскохозяйственный налог |
| ИНН | идентификационный номер налогоплательщика |
| КФХ | крестьянское (фермерское) хозяйство |
| НДС | налог на добавленную стоимость |
| НДФЛ | налог на доходы физических лиц |
| ПНС | патентная система налогообложения |
| СНИЛС | страховой номер индивидуального лицевого счета |
| УСН | упрощенная система налогообложения |

Раздел I. ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ

Глава 1. ЗАКОН О КФХ

§ 1. Общие положения

Что такое КФХ?

Согласно ст. 1 Закона о КФХ **КФХ** представляет собой объединение граждан, связанных родством 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.

КФХ может быть создано одним гражданином.

КФХ ведет предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

Так гласит Закон о КФХ, но тут далеко не все так просто. Дело в том, что законодатели никак не могут толком определиться со статусом КФХ. Они постоянно мечутся из стороны в сторону. Судите сами.

До 16 июня 2003 г. КФХ создавались как юридические лица. Это следует из п. 1 ст. 1 и ст. 9 Закона о КФХ 1990 года. Этот статус они имеют возможность сохранить до 1 января 2021 г. Так сказано в п. 3 ст. 23 Закона о КФХ.

Однако затем - в силу п. 3 ст. 1 Закона о КФХ - КФХ разрешили создавать только без образования юридического лица.

Но ничто не вечно под луной, и никто не отменял третий закон диалектики. Появился Федеральный закон от 30.12.2012 N 302-ФЗ "О внесении изменений в главы 1, 2, 3 и 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации", которым Гражданский кодекс РФ был дополнен ст. 86.1. Согласно этой статье КФХ могут создаваться как юридические лица.

**Таким образом**, "древние" КФХ, созданные еще по Закону о КФХ 1990 года, получили возможность существовать на основании ст. 86.1 ГК РФ. При этом перерегистрации таких КФХ не требуется.

Все это привело к тому, что теперь у нас есть КФХ - юридические лица и КФХ - неюридические лица.

К предпринимательской деятельности КФХ, ведущейся без образования юридического лица, применяются правила гражданского законодательства, которые регулируют деятельность юридических лиц, являющихся коммерческими организациями, если иное не вытекает из федерального закона, иных нормативных правовых актов РФ или самого существа правовых отношений.

КФХ может признаваться сельскохозяйственным товаропроизводителем в соответствии с законодательством РФ.

**Обратите внимание**: сам статус КФХ еще недостаточен для того, чтобы хозяйство признали сельскохозяйственным товаропроизводителем.

Правда, с самим понятием сельскохозяйственного товаропроизводителя есть некоторая заминка. Дело в том, что существует сразу два таких определения.

Одно из них содержится в ст. 1 Федерального закона от 08.12.1995 N 193-ФЗ "О сельскохозяйственной кооперации". Там сказано, что сельскохозяйственный товаропроизводитель - это физическое или юридическое лицо, осуществляющее производство сельскохозяйственной продукции, которая составляет в стоимостном выражении более 50% общего объема производимой продукции, в том числе рыболовецкая артель (колхоз), производство сельскохозяйственной продукции, в том числе рыбной продукции, и уловы водных биологических ресурсов в которой составляют в стоимостном выражении более 70% общего объема производимой продукции.

Второе определение дано в ст. 3 Федерального закона от 29.12.2006 N 264-ФЗ "О развитии сельского хозяйства". В ч. 1 этой статьи прописано, что в целях данного Закона сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются организация, индивидуальный предприниматель, осуществляющие производство сельскохозяйственной продукции, ее первичную и последующую (промышленную) переработку, в том числе на арендованных основных средствах, в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством РФ, и реализацию этой продукции при условии, что в доходе сельскохозяйственных товаропроизводителей от реализации товаров, работ или услуг доля дохода от реализации этой продукции составляет не менее чем 70% за календарный год.

В ч. 2 указанной статьи предусмотрено, что сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются также:

- граждане, ведущие личное подсобное хозяйство в соответствии с Федеральным законом от 07.07.2003 N 112-ФЗ "О личном подсобном хозяйстве";

- сельскохозяйственные потребительские кооперативы (перерабатывающие, сбытовые (торговые), обслуживающие (в том числе кредитные), снабженческие, заготовительные), созданные в соответствии с Федеральным законом "О сельскохозяйственной кооперации";

- КФХ, созданные в соответствии с Законом о КФХ.

Мы рекомендуем использовать второе определение из приведенных нами, так как оно содержится в Законе, принятом позднее, который, соответственно, имеет временной приоритет над предыдущим. Кроме этого, в ст. 3 Федерального закона "О развитии сельского хозяйства" прямо упоминается КФХ.

Помогать - можно, мешать - нет

Как прописано в п. 1 ст. 2 Закона о КФХ, федеральные органы государственной власти, органы государственной власти субъектов РФ, органы местного самоуправления обязаны содействовать созданию фермерских хозяйств и ведению ими своей деятельности, оказывать поддержку фермерским хозяйствам, в том числе посредством формирования экономической и социальной инфраструктур для обеспечения доступа фермерским хозяйствам к финансовым и иным ресурсам, а также в соответствии с законодательством РФ о малом предпринимательстве. Здесь имеется в виду Федеральный закон от 24.07.2007 N 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации".

А в чем, собственно говоря, должна заключаться поддержка? А вот это прописано в ст. 7 Федерального закона "О развитии сельского хозяйства".

Государственная поддержка производства сельскохозяйственной продукции, устойчивого развития сельских территорий осуществляется по следующим основным направлениям:

- обеспечение доступности кредитных ресурсов для сельскохозяйственных товаропроизводителей, производящих сельскохозяйственную продукцию, занимающихся ее переработкой и оказывающих соответствующие услуги, граждан, ведущих личное подсобное хозяйство, КФХ, а также сельскохозяйственных потребительских кооперативов, а также организаций и предпринимателей, ведущих первичную или последующую промышленную переработку сельскохозяйственной продукции и ее реализацию в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством РФ, при условии, что доля дохода от реализации этой продукции в доходе указанных организаций и указанных предпринимателей составляет не менее чем 70% за календарный год;

- развитие системы страхования рисков в сельском хозяйстве;

- развитие племенного животноводства;

- развитие элитного семеноводства;

- обеспечение производства продукции животноводства;

- обеспечение закладки многолетних насаждений и уход за ними;

- обеспечение обновления основных средств сельскохозяйственных товаропроизводителей;

- обеспечение мероприятий по повышению плодородия почв;

- обеспечение устойчивого развития сельских территорий, в том числе строительство и содержание в надлежащем порядке связывающих населенные пункты автомобильных дорог;

- предоставление консультационной помощи сельскохозяйственным товаропроизводителям, подготовка и переподготовка специалистов для сельского хозяйства;

- информационное обеспечение при реализации государственной аграрной политики;

- поддержка сельскохозяйственных товаропроизводителей, занятых производством сельскохозяйственной продукции на неблагоприятных для такого производства территориях.

**Неблагоприятными для производства сельскохозяйственной продукции территориями** признаются территория субъекта РФ или территории субъектов РФ, на которых вследствие природно-климатических условий, состояния почвы, а также социально-экономических факторов уровень доходов сельскохозяйственных товаропроизводителей ниже, чем в среднем по сельскому хозяйству, но производство сельскохозяйственной продукции должно вестись для обеспечения занятости сельского населения, повышения уровня его доходов, сохранения местных традиций.

Порядок и критерии отнесения территорий к неблагоприятным для производства сельскохозяйственной продукции прописаны в Постановлении Правительства РФ от 27.01.2015 N 51 "Об утверждении Правил отнесения территорий к неблагоприятным для производства сельскохозяйственной продукции территориям".

Финансирование всех этих мероприятий производится в соответствии с законодательством РФ. Средства федерального бюджета, предусмотренные федеральным законом о федеральном бюджете на очередной финансовый год, на развитие сельского хозяйства предоставляются бюджетам субъектов РФ в виде субсидий в порядке, определенном Правительством РФ. Оно вправе устанавливать условия предоставления за счет средств федерального бюджета субсидий бюджетам субъектов РФ, критерии и методику (нормативы) определения объема субсидий, предоставляемых субъектам РФ. В качестве условия предоставления за счет средств федерального бюджета субсидий бюджетам субъектов РФ по отдельным направлениям в сфере производства сельскохозяйственной продукции может устанавливаться наличие у сельскохозяйственных товаропроизводителей - за исключением граждан, ведущих личное подсобное хозяйство, и сельскохозяйственных потребительских кооперативов - договоров сельскохозяйственного страхования, отвечающих требованиям федерального законодательства о государственной поддержке в сфере сельскохозяйственного страхования (см. ст. 4 Федерального закона от 25.07.2011 N 260-ФЗ "О государственной поддержке в сфере сельскохозяйственного страхования и о внесении изменений в Федеральный закон "О развитии сельского хозяйства"). Средства федерального бюджета имеют целевое назначение и не могут быть израсходованы на другие цели.

В п. 2 ст. 2 Закона о КФХ указано, что вмешательство федеральных органов государственной власти, органов государственной власти субъектов РФ, органов местного самоуправления в хозяйственную и иную деятельность фермерского хозяйства не допускается, за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ.

В соответствии с Приказом ФНС России от 25.01.2012 N ММВ-7-6/25@ "Об утверждении форм и требований к оформлению документов, представляемых в регистрирующий орган при государственной регистрации юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств" установлены следующие требования к оформлению заявления о регистрации КФХ.

Лист А "Сведения о кодах по Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности" заполняется на основании ОКВЭД ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2). В разд. 1 "Код основного вида деятельности" и 2 "Коды дополнительных видов деятельности" указывается не менее четырех цифровых знаков. При необходимости заполняется несколько листов заявления. При этом разд. 1 заполняется только на первом листе заявления.

В листе Б, разд. 1, физическое лицо, регистрируемое в качестве индивидуального предпринимателя, в соответствующей строке собственноручно указывает свои фамилию, имя, отчество (при наличии) на русском языке.

В поле, состоящем из одного знако-места, проставляется соответствующее цифровое значение способа выдачи или направления документов, подтверждающих внесение записи в ЕГРИП, или решения об отказе в государственной регистрации (если налоговики откажут).

В соответствующем поле указывается номер телефона, по которому можно связаться с заявителем, а в случае направления в налоговую инспекцию документов с использованием Интернета, включая единый портал государственных и муниципальных услуг, указывается также адрес электронной почты.

В случае представления заявления налоговикам непосредственно физическим лицом, регистрируемым в качестве индивидуального предпринимателя, заявитель в присутствии должностного лица налоговой инспекции, принимающего документы, в соответствующей строке должен расписаться.

При другом способе представления документов налоговикам подлинность подписи заявителя должна быть засвидетельствована в нотариальном порядке.

Напомним, что для создания КФХ граждане, состоящие в родстве, заключают соглашение о создании хозяйства и прилагают к нему копии документов, подтверждающих родство.

**Таким образом**, помимо прочих документов, которые прилагают к заявлению о государственной регистрации, глава КФХ должен принести или направить по почте в налоговую инспекцию соглашение о создании КФХ.

В течение пяти рабочих дней с момента получения документов налоговики должны принять решение о регистрации и сделать соответствующую запись в ЕГРИП. Через день с момента внесения записи в реестр налоговики обязаны выдать или направить по почте документ, подтверждающий факт внесения записи в ЕГРИП. Этот документ оформляется по форме N Р60009, приведенной в приложении N 2 к Приказу ФНС России от 12.09.2016 N ММВ-7-14/481@.

"Все течет - все меняется"

Глава КФХ может добровольно отказаться от своих обязанностей, умереть или покинуть свой пост по какой-нибудь другой причине. Ничего страшного: оставшиеся члены КФХ просто выберут нового главу.

Кстати, отметим, что на основании п. 1 ст. 18 Закона о КФХ, если глава КФХ не может выполнять свои обязанности более полугода, его можно поменять.

Если главой КФХ стал другой человек (или вдруг у действующего изменились какие-то важные данные), то ему нужно будет подать налоговикам специальное заявление и представить копии документов, на основании которых будут вноситься изменения в ЕГРИП.

Заявление о внесении изменений в сведения о КФХ, содержащиеся в ЕГРИП, составляется в одном экземпляре по форме N Р24002, приведенной в приложении N 17 к Приказу ФНС России от 25.01.2012 N ММВ-7-6/25@.

Согласно этому Приказу заявление о внесении изменений в сведения о КФХ, содержащиеся в ЕГРИП, оформляется в случае изменения (в том числе в связи со сменой главы КФХ) или исправления сведений о КФХ, содержащихся в ЕГРИП.

В случае изменения паспортных данных и сведений о месте жительства главы КФХ заявление о внесении изменений в сведения о КФХ, содержащиеся в ЕГРИП, не оформляется.

Раздел 1 "Сведения о главе крестьянского (фермерского) хозяйства, содержащиеся в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей" заполняется в соответствии со сведениями ЕГРИП.

В случае смены главы КФХ в разд. 1 указываются сведения о прежнем главе КФХ.

В разд. 2 "Заявление представлено" проставляется соответствующее цифровое значение.

Возможны три варианта:

1) в связи с изменением сведений о главе КФХ;

2) в связи со сменой главы КФХ;

3) в связи с ошибками, допущенными в ранее представленном заявлении.

Если мы имеем третью причину, то в поле, состоящем из 15 знако-мест, указывается государственный регистрационный номер записи (ОГРНИП или ГРНИП), внесение которой в ЕГРИП было произведено на основании заявления, содержащего ошибки.

Под **ошибкой** понимаются описка, опечатка, иная подобная ошибка, допущенная заявителем при оформлении представленного ранее при государственной регистрации КФХ заявления и приведшая к несоответствию сведений, включенных в записи ЕГРИП на электронных носителях, сведениям, содержащимся в документах, представленных одновременно с таким заявлением.

Лист А "Сведения о данных главы крестьянского (фермерского) хозяйства" заполняется так.

Раздел 1 "Фамилия, имя, отчество" заполняется как в отношении гражданина РФ, так и в отношении иностранного гражданина или лица без гражданства. При этом в отношении иностранного гражданина или лица без гражданства раздел заполняется в соответствии с видом на жительство или разрешением на временное проживание. Иностранные граждане и лица без гражданства дополнительно указывают фамилию, имя, отчество латинскими буквами в п. 1.2.

Раздел 2 "ИНН" заполняется при наличии у физического лица ИНН, т.е. в случае, если физическое лицо ранее обращалось в налоговую инспекцию с заявлением о постановке на учет в налоговом органе на территории Российской Федерации и им было получено свидетельство о постановке на учет в налоговой инспекции.

В разд. 3 "Пол" проставляется соответствующее цифровое значение.

В разд. 4 "Сведения о рождении" указываются дата и место рождения физического лица.

Лист Б "Сведения о гражданстве" заполняется при изменении гражданства гражданином РФ или иностранным гражданином, приобретении гражданства лицом без гражданства.

В разд. 1 "Гражданство" проставляется соответствующее цифровое значение. Если речь идет об иностранном гражданине, то в разд. 2 дополнительно указывается цифровой код страны по Общероссийскому классификатору стран мира ОК 025-2001.

В листе В "Сведения о месте жительства в Российской Федерации" указываются сведения об адресе места жительства в Российской Федерации, а при отсутствии места жительства в Российской Федерации и наличии адреса места пребывания в Российской Федерации указывается последнее.

В листе Г "Сведения о документе, удостоверяющем личность" указывается код вида документа, удостоверяющего личность. Между прочим, это далеко не только паспорт (см. табл. N 1).

Таблица N 1

Сведения о видах документов, удостоверяющих личность

физического лица

|  |  |
| --- | --- |
| Код | Наименование документа |
| 03 | Свидетельство о рождении |
| 07 | Военный билет |
| 08 | Временное удостоверение, выданное взамен военного билета |
| 10 | Паспорт иностранного гражданина |
| 11 | Свидетельство о рассмотрении ходатайства о признании лица беженцем на территории Российской Федерации по существу |
| 12 | Вид на жительство в Российской Федерации |
| 13 | Удостоверение беженца |
| 15 | Разрешение на временное проживание в Российской Федерации |
| 18 | Свидетельство о предоставлении временного убежища на территории Российской Федерации |
| 21 | Паспорт гражданина РФ |
| 23 | Свидетельство о рождении, выданное уполномоченным органом иностранного государства |
| 24 | Удостоверение личности военнослужащего РФ |
| 91 | Иные документы |

Лист Д "Сведения о документе, подтверждающем право иностранного гражданина или лица без гражданства временно или постоянно проживать на территории Российской Федерации" заполняется в случае изменения данных вида на жительство или разрешения на временное проживание.

В листе Е "Сведения о кодах по Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности" указываются коды по ОКВЭД ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2).

В листе Ж заявитель в соответствующей строке собственноручно указывает свои фамилию, имя, отчество (при наличии) на русском языке.

Здесь также проставляется соответствующее цифровое значение способа выдачи или направления документов, подтверждающих внесение записи в ЕГРИП, или решения об отказе в государственной регистрации.

В соответствующем поле указывается номер телефона, по которому можно связаться с заявителем, а в случае направления в регистрирующий орган документов с использованием Интернета, включая единый портал государственных и муниципальных услуг, указывается также адрес электронной почты.

В случае представления заявления в налоговую инспекцию непосредственно заявителем он в присутствии должностного лица налоговой инспекции, принимающего документы, в соответствующей строке ставит свою подпись.

В ином случае представления документов налоговикам подлинность подписи заявителя должна быть засвидетельствована в нотариальном порядке.

§ 2. Имущество КФХ

Имущество

Согласно ст. 6 Закона о КФХ в состав имущества КФХ могут входить земельный участок, хозяйственные и иные постройки, мелиоративные и другие сооружения, продуктивный и рабочий скот, птица, сельскохозяйственные и иные техника и оборудование, транспортные средства, инвентарь и иное необходимое для ведения деятельности хозяйства имущество.

Плоды, продукция и доходы, полученные КФХ в результате использования его имущества, являются общим имуществом членов хозяйства.

Имущество КФХ принадлежит его членам на праве совместной собственности, если только соглашением между ними не установлено иное.

Доли членов КФХ при долевой собственности на имущество хозяйства устанавливаются соглашением между его членами.

Перечень объектов, входящих в состав имущества КФХ, порядок формирования имущества хозяйства устанавливаются членами КФХ по взаимному согласию.

На основании ст. 7 Закона о КФХ члены КФХ сообща владеют и пользуются имуществом хозяйства. Порядок владения, пользования и распоряжения имуществом определяется соглашением, заключенным между членами хозяйства.

В силу ст. 8 Закона о КФХ распоряжаться имуществом КФХ имеет право его глава. По сделкам, совершенным им в интересах хозяйства, оно отвечает своим имуществом, которое мы перечислили выше. Сделка, совершенная главой КФХ, считается совершенной в интересах хозяйства, если не доказано, что эта сделка заключена главой КФХ в его личных интересах.

Раздел имущества

В соответствии со ст. 9 Закона о КФХ при выходе из КФХ одного из его членов земельный участок и средства производства хозяйства разделу не подлежат.

Гражданин в случае выхода его из КФХ имеет право на денежную компенсацию, соразмерную его доле в праве общей собственности на имущество хозяйства. Срок выплаты денежной компенсации определяется по взаимному согласию между членами КФХ или в случае, если взаимное согласие не достигнуто, в судебном порядке и не может превышать год с момента подачи членом КФХ заявления о выходе из фермерского хозяйства.

Гражданин, вышедший из КФХ, в течение двух лет после выхода из него несет субсидиарную ответственность в пределах стоимости своей доли в имуществе хозяйства по обязательствам, возникшим в результате деятельности хозяйства до момента выхода его из КФХ.

**Субсидиарная ответственность** - это дополнительная ответственность, возлагаемая на членов сообщества, несущих солидарную ответственность в условиях, когда основной ответчик не способен оплатить долг.

При прекращении КФХ в связи с выходом из него всех его членов имущество хозяйства подлежит разделу между его членами в соответствии с Гражданским кодексом РФ.

Также в соответствии с Гражданским кодексом РФ происходит наследование имущества КФХ (ст. 10 Закона о КФХ).

§ 3. Земельные участки для КФХ

Особое назначение

Согласно ст. 11 Закона о КФХ для создания КФХ и осуществления его деятельности могут предоставляться и приобретаться земельные участки из состава земель сельскохозяйственного назначения.

Для строительства зданий, строений и сооружений, необходимых для деятельности КФХ, могут предоставляться и приобретаться земельные участки из земель сельскохозяйственного назначения и земель иных категорий.

Земельные участки, предоставляемые и приобретаемые для создания КФХ и ведения его деятельности, формируются в соответствии с земельным законодательством РФ.

Здесь вышла заминка. Некоторые фермеры почему-то решили, что на полученных ими участках они могут заняться индивидуальным жилищным строительством. Ничего подобного!

Минэкономразвития России в письме от 01.03.2010 N Д23-640 пресекло эти поползновения, указав следующее.

На основании п. 2 ст. 7 ЗК РФ земли должны использоваться в соответствии с установленным для них целевым назначением.

В соответствии со ст. 77 и 78 ЗК РФ земли сельскохозяйственного назначения используются для ведения сельскохозяйственного производства, создания защитных лесных насаждений, научно-исследовательских, учебных и иных связанных с сельскохозяйственным производством целей и могут быть заняты в связи с этим зданиями, сооружениями, используемыми для производства, хранения и первичной переработки сельскохозяйственной продукции.

Из содержания Закона о КФХ видно, что строительство на полученных КФХ участках может производиться, если оно необходимо для деятельности самого КФХ. При этом из текста ст. 6 данного Закона следует, что в состав имущества КФХ жилой дом не входит.

Как установлено в ст. 85 ЗК РФ, для застройки жилыми зданиями, в том числе для индивидуальной жилой застройки, предназначены земельные участки в составе жилых зон из земель населенных пунктов.

**Таким образом**, строить жилой дом на участке, выделенном для ведения деятельности КФХ, нельзя.

Кроме этого, в том же письме Минэкономразвития России было отмечено следующее.

Жилищное строительство возможно на земельном участке из состава земель населенных пунктов, предоставленном для ведения садоводства, огородничества и дачного хозяйства, или на приусадебном земельном участке, предоставленном для ведения личного подсобного хозяйства. Это вытекает из ст. 1 Федерального закона от 15.04.1998 N 66-ФЗ "О садоводческих, огороднических и дачных некоммерческих объединениях граждан" и п. 2 ст. 4 Федерального закона "О личном подсобном хозяйстве".

На земельном участке из состава земель сельскохозяйственного назначения жилищное строительство, в принципе, возможно. Но только после его перевода в категорию земель населенных пунктов, произведенного в порядке, установленном Федеральным законом от 21.12.2004 N 172-ФЗ "О переводе земель или земельных участков из одной категории в другую".

Однако есть одна деталь. В ст. 10 Закона о КФХ 1990 года гражданину, имеющему землю для ведения крестьянского хозяйства в собственности, предоставлялось в том числе право возводить жилые, производственные, культурно-бытовые и иные строения и сооружения.

Так что, если КФХ получило земельный участок до вступления в силу Закона о КФХ, то построить жилой дом на нем все-таки можно. Но это уже дело прошлое.

Согласно ч. 7 ст. 36 Градостроительного кодекса РФ использование земельных участков, для которых градостроительные регламенты не устанавливаются, - в том числе для сельскохозяйственных угодий в составе земель сельскохозяйственного назначения - определяется уполномоченными федеральными органами исполнительной власти, уполномоченными органами исполнительной власти субъектов РФ или уполномоченными органами местного самоуправления в соответствии с федеральными законами с учетом целевого назначения земель.

Под нажимом на местах в письме от 01.07.2010 N Д23-2435 Минэкономразвития России предложило компромиссный вариант решения проблемы. Министерство посчитало целесообразным предусмотреть возможность строительства жилых домов на землях сельскохозяйственного назначения членами КФХ, но данный вопрос должен решаться на уровне субъектов РФ в зависимости от сложившейся практики ведения сельскохозяйственного производства. При этом правила, устанавливающие предельные параметры объектов капитального строительства, должны также устанавливаться субъектами РФ.

Однако затем - в письме от 21.12.2010 N Д23-5270 - Минэкономразвития России уже коротко и сухо повторило, что строительство жилья на участках, выделенных для ведения КФХ сельскохозяйственной деятельности, не допускается.

**Обратите внимание**: Конституционный Суд РФ в Определении от 22.11.2012 N 2102-О отказался рассматривать конституционность п. 2 ст. 11 Закона о КФХ, чем фактически подтвердил, что строить жилье на землях сельскохозяйственного назначения, выделенных для ведения КФХ, все-таки нельзя.

Аренда земли

Для того чтобы КФХ могло получить в аренду земли, находящиеся в государственной собственности, у него есть варианты: на общих основаниях и используя возможные льготы.

По общему правилу, установленному в п. 1 ст. 39.6 ЗК РФ, договор аренды земельного участка, находящегося в государственной или муниципальной собственности, заключается на торгах, проводимых в форме аукциона.

Однако в п. 2 ст. 39.6 ЗК РФ указаны три основания, когда КФХ может получить земельный участок в аренду без проведения торгов:

1) предоставление земельного участка КФХ в случаях, установленных Законом об обороте земель (пп. 12 п. 2 ст. 39.6 ЗК РФ);

2) предоставление земельного участка КФХ для ведения им деятельности в соответствии со ст. 39.18 ЗК РФ (пп. 15 п. 2 ст. 39.6 ЗК РФ);

3) предоставление земельного участка, предназначенного для ведения сельскохозяйственного производства, арендатору, в отношении которого у уполномоченного органа отсутствует информация о выявленных в рамках государственного земельного надзора и неустраненных нарушениях законодательства РФ при использовании такого земельного участка, при условии, что заявление о заключении нового договора аренды подано арендатором до дня истечения срока действия ранее заключенного договора (пп. 31 п. 2 ст. 39.6 ЗК РФ).

Для начала рассмотрим особый порядок из ст. 39.18 ЗК РФ.

Особенности предоставления земельных участков сельскохозяйственного назначения, находящихся в государственной или муниципальной собственности, КФХ для ведения им своей деятельности прописаны в ст. 39.18 ЗК РФ (см. также письмо Минэкономразвития России от 02.07.2015 N Д23и-3079).

Если земельный участок, который хочет арендовать КФХ, еще не образован или его границы еще нужно уточнить в соответствии с Федеральным законом от 24.07.2007 N 221-ФЗ "О кадастровой деятельности", то возникает вопрос о предварительном согласовании предоставления земельного участка. Детали такого согласования прописаны в ст. 39.15 ЗК РФ.

В заявлении о предварительном согласовании предоставления земельного участка в аренду, которое КФХ должно подать в местную администрацию, указываются:

- наименование и место нахождения заявителя, его ЕГРЮЛ и ИНН;

- кадастровый номер земельного участка, заявление о предварительном согласовании предоставления которого подано;

- реквизиты решения об утверждении проекта межевания территории, если образование данного участка предусмотрено указанным проектом;

- кадастровый номер земельного участка или участков, из которых в соответствии с проектом межевания территории, со схемой расположения земельного участка предусмотрено образование испрашиваемого земельного участка, в случае если сведения о таких земельных участках уже внесены в ЕГРН;

- основание предоставления земельного участка без проведения торгов;

- вид права, на котором заявитель желает приобрести земельный участок;

- цель использования земельного участка;

- почтовый адрес или адрес электронной почты для связи с заявителем.

Документы, которые нужно приложить к этому заявлению, перечислены в п. 2 ст. 39.15 ЗК РФ. Согласно пп. 1 этого пункта заявитель должен приложить к заявлению документы, подтверждающие его право на приобретение земельного участка без проведения торгов и предусмотренные перечнем, установленным уполномоченным Правительством РФ федеральным органом исполнительной власти.

**Обратите внимание**: Перечень документов, подтверждающих право заявителя на приобретение земельного участка без проведения торгов, утвержден Приказом Минэкономразвития России N 1. Однако такой перечень, относящийся к пп. 15 п. 2 ст. 39.6 ЗК РФ, установлен только для граждан, а не для КФХ.

Поэтому, по нашему мнению, исходя из п. 2 ст. 39.15 ЗК РФ КФХ должно приложить к указанному заявлению только схему расположения земельного участка в случае, если его предстоит образовать и отсутствует проект межевания территории, в границах которой он будет образован, и документ, подтверждающий полномочия представителя заявителя.

По общим правилам ст. 39.15 ЗК РФ далее должны были бы последовать следующие действия.

Если на испрашиваемый земельный участок никто не успел подать заявление о предварительном согласовании, то местная администрация в срок не более чем 30 дней со дня поступления заявления рассматривает его, принимает решение о предварительном согласовании заявки или об отказе в этом и направляет свое решение заявителю.

Срок действия решения о предварительном согласовании предоставления земельного участка составляет два года.

Заявитель, в отношении которого было принято положительное решение, обеспечивает выполнение кадастровых работ, необходимых для образования испрашиваемого земельного участка или уточнения его границ. Иначе говоря, эти работы придется заказать и оплатить.

Однако в ст. 39.18 ЗК РФ предусмотрен особый порядок, согласно которому в случае поступления заявления КФХ о предварительном согласовании предоставления земельного участка для ведения его деятельности местная администрация в срок, не превышающий 30 дней с даты поступления заявления, должна или найти основания для отказа заявителю, или опубликовать извещение о предоставлении земельного участка для указанных целей для всеобщего сведения.

В течение 30 дней со дня публикации извещения администрация будет ждать обращения по поводу этого же участка от других КФХ об участии в аукционе.

Если желающих не находится, местная власть начинает готовить проект договора аренды участка. При этом если участок нужно сначала образовать или уточнить его границы, то предварительно местные власти принимают решение о предварительном согласовании предоставления земельного участка.

**Таким образом**, во-первых, льгота состоит в том, что если КФХ окажется единственным претендентом на участок, то оно его получит, во-вторых, затраты на кадастровые работы КФХ понесет уже после того, как станет ясно, что именно оно и будет арендатором, и в-третьих, в худшем случае другими претендентами на данный участок могут быть только КФХ или граждане.

Если же в течение 30 дней со дня публикации извещения иные претенденты - граждане или КФХ - на данный земельный участок все-таки появятся, то местные власти в недельный срок со дня поступления заявлений отказывают первому заявителю в предоставлении участка и отправляют этот участок на торги по правилам ст. 39.11 ЗК РФ.

Теперь перейдем к исключению, прописанному в пп. 12 п. 2 ст. 39.6 ЗК РФ (предоставление земельного участка КФХ в аренду без проведения торгов в случаях, установленных Законом об обороте земель). Оно относится к п. 5.1 ст. 10 Закона об обороте земель.

Как указано в этом пункте, земельный участок, находящийся в муниципальной собственности, передается использующим такой земельный участок КФХ в аренду без проведения торгов в случае, если КФХ обратилось к местным властям с заявлением о заключении договора аренды такого участка в течение шести месяцев с момента государственной регистрации права муниципальной собственности на такой земельный участок.

При этом арендная плата за такой участок взимается в размере 0,3% его кадастровой стоимости.

В свою очередь, местная власть, которой принадлежит данный земельный участок, обязана не позднее чем в течение двух недель со дня возникновения права муниципальной собственности на такой земельный участок опубликовать в СМИ сообщение о возможности приобретения такого земельного участка на указанных условиях.

**Обратите внимание**: несмотря на то что в указанном п. 5.1 говорится только о предоставлении заявления, рассматриваемая ситуация нашла отражение в Приказе Минэкономразвития России N 1.

Чтобы получить данный земельный участок, КФХ должно представить в местную администрацию следующие документы:

- выписку из ЕГРН об объекте недвижимости (об испрашиваемом участке);

- выписку из ЕГРЮЛ или ЕГРИП о заявителе.

Если КФХ уже использует земельный участок и желает продлить срок аренды этого участка в упрощенном порядке, т.е. без торгов, то ему на помощь приходит пп. 31 п. 2 ст. 39.6 ЗК РФ.

Для этого до истечения срока аренды участка КФХ должно подать в местную администрацию соответствующее заявление (ст. 39.17 ЗК РФ).

К нему нужно приложить следующие документы:

- выписку из ЕГРН об объекте недвижимости (об испрашиваемом земельном участке);

- выписку из ЕГРЮЛ или ЕГРИП о заявителе.

В срок не более чем 30 дней со дня поступления заявления администрация рассматривает поступившее заявление и, если все в порядке, готовит проект договора аренды участка и направляет его КФХ на подпись.

Проект договора, направленного заявителю, должен быть им подписан и возвращен не позднее чем в течение 30 дней со дня получения им проекта.

Если никаких льготных вариантов не просматривается, придется бороться за получение участка в аренду на торгах.

Согласно ст. 39.11 НК РФ извещение о проведении аукциона размещается в Интернете и в местной печати не менее чем за 30 дней до дня проведения аукциона.

Там должны быть в том числе указаны:

- место, дата и время проведения аукциона;

- технические данные об участке (местоположение, площадь, кадастровый номер и т.п.);

- начальная цена аукциона и его "шаг" (величина повышения начальной цены предмета аукциона);

- форма заявки на участие в аукционе, место ее приема, дата и время начала и окончания приема заявок;

- размер задатка, порядок его внесения и возврата, банковские реквизиты;

- срок аренды земельного участка.

К указанному выше извещению обязательно прилагается проект договора аренды земельного участка.

В ст. 39.12 ЗК РФ приведен перечень документов, необходимых заявителю для участия в торгах.

Для КФХ в этот перечень входят:

- заявка на участие в аукционе с указанием банковских реквизитов счета для возврата задатка;

- документы, подтверждающие внесение задатка.

Организатор аукциона не вправе требовать представления иных документов. Дело в том, что организатор аукциона в отношении заявителей - юридических лиц и предпринимателей сам запрашивает сведения о заявителе, содержащиеся соответственно в ЕГРЮЛ и ЕГРИП, у компетентных органов.

Прием документов прекращается не ранее чем за пять дней до дня проведения аукциона.

Один заявитель вправе подать только одну заявку на участие в аукционе.

Победителем торгов признается участник, предложивший наибольший размер ежегодной арендной платы за земельный участок.

Выдел от приватизации

Согласно ст. 13 Закона о КФХ гражданин, являющийся участником общей долевой собственности на земельный участок из земель сельскохозяйственного назначения, имеет право требовать выдела земельного участка в счет земельной доли, возникшей при приватизации сельскохозяйственных угодий до вступления в силу Закона об обороте земель, для создания или расширения КФХ.

Условия и порядок выдела земельного участка в счет земельной доли, возникшей в результате приватизации сельскохозяйственных угодий, определяются в ст. 13 Закона об обороте земель.

Участник или участники долевой собственности на земельный участок из земель сельскохозяйственного назначения вправе выделить земельный участок в счет своей земельной доли или своих земельных долей, если это не противоречит требованиям к образованию земельных участков, установленным Земельным кодексом РФ.

Земельный участок образуется путем выдела в счет земельной доли или земельных долей на основании решения общего собрания участников долевой собственности.

Земельный участок может быть образован на основании решения общего собрания участников долевой собственности в случае, если данным решением утверждены проект межевания земельных участков, перечень собственников образуемых земельных участков и размер их долей в праве общей собственности на образуемые земельные участки. Если земельный участок образуется на основании решения общего собрания участников долевой собственности и в соответствии с утвержденным этим собранием проектом межевания, то дополнительное согласование размера и местоположения границ образуемого земельного участка не требуется.

В противном случае собственник земельной доли или земельных долей для выдела земельного участка в счет земельной доли или земельных долей заключает договор с кадастровым инженером, который подготавливает проект межевания земельного участка для выдела земельного участка.

Размер земельного участка, выделяемого в счет земельной доли или земельных долей, определяется на основании данных, указанных в документах, удостоверяющих право на эту земельную долю или эти земельные доли. При этом площадь выделяемого в счет земельной доли или земельных долей земельного участка может быть больше или меньше площади, указанной в документах, удостоверяющих право на земельную долю или земельные доли, если увеличение или уменьшение площади выделяемого земельного участка производится с учетом состояния и свойств почвы выделяемого земельного участка и земельного участка, из которого он образуется.

Размер и местоположение границ земельного участка, выделяемого в счет земельной доли или земельных долей, должны быть согласованы кадастровым инженером в установленном порядке.

Порядок определения размера выделяемого в счет земельной доли или земельных долей земельного участка с учетом состояния и свойств его почвы устанавливается законом субъекта РФ. Отсутствие указанного порядка не является препятствием для выдела земельного участка в счет земельной доли или земельных долей.

Выдел земельных долей, находящихся в муниципальной собственности, производится по правилам, установленным для выдела земельных долей, находящихся в частной собственности.

§ 4. Члены КФХ

В гл. 5 Закона о КФХ:

- регулируются вопросы приема новых членов в фермерское хозяйство и прекращения членства в КФХ (ст. 14);

- определяются права и обязанности членов фермерского хозяйства (ст. 15);

- регламентируются правовое положение, полномочия и порядок смены главы фермерского хозяйства (ст. 16 - 18).

Вход и выход

В КФХ могут быть приняты новые члены.

Прием новых членов в КФХ производится по взаимному согласию членов хозяйства на основании заявления гражданина в письменной форме.

Членство в КФХ прекращается при выходе из членов хозяйства или в случае смерти члена хозяйства.

Выход члена КФХ из хозяйства осуществляется по его заявлению в письменной форме.

Права и обязанности

Члены КФХ устанавливают по взаимному согласию внутренний распорядок хозяйства, права и обязанности с учетом квалификации и хозяйственной необходимости, а также ответственность за неисполнение установленных обязанностей.

Каждый член хозяйства имеет право на часть доходов, полученных от его деятельности в денежной или натуральной форме, плодов, продукции. Это личный доход каждого члена КФХ. Размер и форма выплаты каждому члену хозяйства личного дохода определяются по соглашению между членами КФХ.

Глава КФХ и его полномочия

Главой КФХ по взаимному согласию членов хозяйства признается один из его членов. В случае если хозяйство создано одним гражданином, то он и является главой КФХ.

Глава хозяйства должен действовать в интересах представляемого им предприятия добросовестно и разумно и не вправе совершать действия, ущемляющие права и законные интересы хозяйства и его членов.

Глава КФХ обязан:

- организовать деятельность хозяйства;

- без доверенности действовать от имени КФХ, в том числе представлять его интересы и совершать сделки;

- выдавать доверенности;

- принимать на работу в хозяйство работников и увольнять их;

- вести учет и отчетность хозяйства.

В случае невозможности исполнения главой КФХ своих обязанностей более чем шесть месяцев или его смерти или добровольного отказа главы КФХ от своих полномочий, члены хозяйства признают по взаимному согласию главой хозяйства другого члена КФХ.

Смена главы хозяйства должна быть указана в соглашении, заключенном членами хозяйства. При этом смена главы КФХ не влечет за собой прекращения его членства в самом хозяйстве.

§ 5. Деятельность КФХ

Как указано в ст. 19 Закона о КФХ, основными видами деятельности КФХ являются производство и переработка сельскохозяйственной продукции, а также транспортировка, хранение и реализация сельскохозяйственной продукции собственного производства.

Члены КФХ самостоятельно определяют виды деятельности фермерского хозяйства, объем производства сельскохозяйственной продукции исходя из собственных интересов.

Перевозками, осуществляемыми автомобильным транспортом КФХ для собственных нужд, считаются перевозки:

- сырья, кормов;

- произведенной и переработанной сельскохозяйственной продукции;

- сельскохозяйственной техники и запасных частей к ней;

- семян;

- удобрений;

- горюче-смазочных материалов;

- иных используемых для обеспечения нужд КФХ грузов.

§ 6. Объединения КФХ

В ст. 20 Закона о КФХ предусмотрено, что КФХ в целях координации своей предпринимательской деятельности, представления и защиты общих имущественных интересов могут по договору между собой создавать объединения в форме ассоциаций или союзов фермерских хозяйств по территориальному и отраслевому признакам, а также могут быть учредителями, участниками, членами коммерческих и некоммерческих организаций.

§ 7. Прекращение КФХ

Порядок прекращения деятельности КФХ определяется в гл. 8 Закона о КФХ.

КФХ прекращается:

- в случае единогласного решения членов хозяйства о прекращении КФХ;

- в случае если не осталось ни одного из членов хозяйства или их наследников, желающих продолжить деятельность КФХ;

- в случае несостоятельности или банкротства хозяйства;

- в случае создания на базе имущества КФХ производственного кооператива или хозяйственного товарищества;

- на основании решения суда.

Споры, возникшие в связи с прекращением КФХ, разрешаются в судебном порядке.

Прекращение КФХ осуществляется по правилам Гражданского кодекса РФ, если иное не вытекает из федерального закона, иных нормативных правовых актов РФ или существа правоотношения.

Глава 2. ГРАЖДАНСКИЙ КОДЕКС РФ

Это, если вдуматься, не очень логично, но одного Закона о КФХ законодателям показалось мало. Помимо Закона, деятельность КФХ регулируется еще и Гражданским кодексом РФ. Хотя можно сказать и наоборот - помимо Гражданского кодекса РФ, деятельность КФХ регулируется еще и Законом о КФХ.

Строго говоря, по мнению автора, Закон о КФХ должен иметь приоритет перед Кодексом, так как он все-таки является специальным законодательным актом. А специальный должен иметь преимущество перед общим.

§ 1. КФХ без образования юридического лица

Согласно п. 5 ст. 23 ГК РФ граждане вправе заниматься производственной или иной хозяйственной деятельностью в области сельского хозяйства без образования юридического лица на основе соглашения о создании КФХ, заключенного в соответствии с Законом о КФХ.

Главой КФХ может быть гражданин, зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя.

§ 2. КФХ как юридическое лицо

В гл. 4 "Юридические лица" ГК РФ есть ст. 86.1, которая называется "Крестьянское (фермерское) хозяйство".

Граждане, ведущие совместную деятельность в области сельского хозяйства без образования юридического лица на основе соглашения о создании КФХ, вправе создать юридическое лицо - КФХ.

**Обратите внимание**: нельзя сразу создать КФХ как юридическое лицо.

**КФХ, создаваемым в соответствии со** **ст. 86.1** **ГК РФ 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 КФХ имущественных вкладов.

Имущество КФХ принадлежит ему на праве собственности.

Гражданин может быть членом только одного КФХ, созданного в качестве юридического лица.

При обращении взыскания кредиторов КФХ на земельный участок, находящийся в собственности хозяйства, земельный участок подлежит продаже с публичных торгов в пользу лица, которое в соответствии с законом вправе продолжать использование земельного участка по целевому назначению.

Члены КФХ, созданного в качестве юридического лица, несут по обязательствам хозяйства субсидиарную ответственность.

Особенности правового положения КФХ, созданного в качестве юридического лица, определяются Законом о КФХ.

**Обратите внимание**: с 31 декабря 2012 г. к КФХ, которые были созданы в качестве юридических лиц в соответствии с Законом о КФХ 1990 года, подлежат применению правила ст. 86.1 ГК РФ. Перерегистрация ранее созданных КФХ не требуется.

Отметим, что в п. 2 ст. 50 ГК РФ КФХ отнесены к коммерческим организациям. В п. 1 ст. 65.1 ГК РФ - к корпоративным юридическим лицам.

§ 3. Имущество КФХ и его раздел

Как прописано в ст. 257 ГК РФ, имущество КФХ принадлежит его членам на праве совместной собственности, если законом или договором между ними не установлено иное.

В совместной собственности членов КФХ находятся предоставленный в собственность этому хозяйству или приобретенный земельный участок, хозяйственные и иные постройки, мелиоративные и другие сооружения, продуктивный и рабочий скот, птица, сельскохозяйственная и иная техника и оборудование, транспортные средства, инвентарь и другое имущество, приобретенное для хозяйства на общие средства его членов.

Плоды, продукция и доходы, полученные в результате деятельности хозяйства, являются общим имуществом членов КФХ и используются по соглашению между ними.

В силу ст. 258 ГК РФ при прекращении КФХ в связи с выходом из него всех его членов или по иным основаниям общее имущество подлежит разделу по правилам ст. 252 и 254 ГК РФ.

В ст. 252 ГК РФ установлены следующие правила.

Имущество, находящееся в долевой собственности, может быть разделено между ее участниками по соглашению между ними.

Участник долевой собственности вправе требовать выдела своей доли из общего имущества.

При недостижении участниками долевой собственности соглашения о способе и условиях раздела общего имущества или выдела доли одного из них участник долевой собственности вправе в судебном порядке требовать выдела в натуре своей доли из общего имущества.

Если выдел доли в натуре не допускается законом или невозможен без несоразмерного ущерба имуществу, находящемуся в общей собственности, то выделяющийся собственник имеет право на выплату ему стоимости его доли другими участниками долевой собственности.

Несоразмерность имущества, выделяемого в натуре участнику долевой собственности, его доле в праве собственности устраняется выплатой соответствующей денежной суммы или иной компенсацией.

Выплата участнику долевой собственности остальными собственниками компенсации вместо выдела его доли в натуре допускается с его согласия. В случаях, когда доля собственника незначительна, не может быть реально выделена и он не имеет существенного интереса в использовании общего имущества, суд может и при отсутствии согласия этого собственника обязать остальных участников долевой собственности выплатить ему только компенсацию. С получением компенсации собственник утрачивает право на долю в общем имуществе.

В ст. 254 ГК РФ предусматривается следующее.

Раздел общего имущества между участниками совместной собственности, а также выдел доли одного из них могут быть произведены после предварительного определения доли каждого из участников в праве на общее имущество.

При разделе общего имущества и выделе из него доли, если иное не предусмотрено законом или соглашением участников, их доли признаются равными.

Вышеизложенные правила действуют постольку, поскольку иное для отдельных видов совместной собственности не установлено Гражданским кодексом РФ, другими законами и не вытекает из существа отношений участников совместной собственности.

Что касается земельного участка, то он при прекращении КФХ в связи с выходом из него всех его членов или по иным основаниям делится по правилам, установленным Гражданским кодексом РФ и земельным законодательством.

В ст. 11.4 ЗК РФ закреплены, в частности, следующие правила.

При разделе земельного участка образуются несколько земельных участков, а земельный участок, из которого при разделе образуются земельные участки, по общему правилу прекращает свое существование.

При разделе земельного участка у его собственника возникает право собственности на все образуемые в результате раздела земельные участки.

При разделе земельного участка, находящегося в общей собственности, участники общей собственности сохраняют право общей собственности на все образуемые в результате такого раздела земельные участки, если иное не установлено соглашением между такими участниками.

В целях раздела земельного участка, который находится в государственной или муниципальной собственности и предоставлен на праве постоянного (бессрочного) пользования, аренды или безвозмездного пользования, исполнительный орган государственной власти или орган местного самоуправления в течение одного месяца со дня поступления от заинтересованного лица заявления об утверждении схемы расположения земельного участка или земельных участков на кадастровом плане территории обязаны принять решение об утверждении этой схемы или решение об отказе в ее утверждении с указанием оснований для отказа.

К заявлению об утверждении схемы расположения земельного участка или земельных участков на кадастровом плане территории прилагаются:

- подготовленная заявителем схема расположения земельного участка или земельных участков на кадастровом плане территории, которые предлагается образовать или изменить;

- копии правоустанавливающих и (или) правоудостоверяющих документов на исходный земельный участок, если права на него не зарегистрированы в ЕГРН.

В соответствии с п. 2 ст. 258 ГК РФ земельный участок и средства производства, принадлежащие КФХ, при выходе одного из его членов из хозяйства разделу не подлежат. Вышедший из хозяйства имеет право на получение денежной компенсации, соразмерной его доле в общей собственности на это имущество. При этом доли членов КФХ в праве совместной собственности на имущество хозяйства признаются равными, если соглашением между ними не установлено иное (п. 3 ст. 258 ГК РФ).

Следует также иметь в виду, что в силу ст. 259 ГК РФ членами КФХ на базе имущества хозяйства может быть создано хозяйственное товарищество или производственный кооператив. Такое хозяйственное товарищество или кооператив как юридическое лицо обладает правом собственности на имущество, переданное ему в форме вкладов и других взносов членами КФХ, а также на имущество, полученное в результате его деятельности и приобретенное по иным основаниям, допускаемым законом. Размер вкладов участников товарищества или членов кооператива, созданного на базе имущества КФХ, устанавливается исходя из их долей в праве общей собственности на имущество хозяйства.

§ 4. Наследство

Согласно ст. 1179 ГК РФ после смерти любого члена КФХ открывается наследство и наследование осуществляется на общих основаниях.

Если наследник умершего члена хозяйства сам его членом не является, он имеет право на получение компенсации, соразмерной наследуемой им доле в имуществе, находящемся в общей совместной собственности членов хозяйства. Срок выплаты компенсации определяется соглашением наследника с членами хозяйства, а при отсутствии соглашения - судом, но не может превышать один год со дня открытия наследства. При отсутствии соглашения между членами хозяйства и указанным наследником об ином доля наследодателя в этом имуществе считается равной долям других членов хозяйства. В случае принятия наследника в члены хозяйства указанная компенсация ему не выплачивается.

В случае когда после смерти члена КФХ это хозяйство прекращается на основании п. 1 ст. 258 ГК РФ, в том числе в связи с тем, что наследодатель был единственным членом хозяйства, а среди его наследников лиц, желающих, чтобы осуществление КФХ его деятельности продолжалось, не имеется, имущество КФХ подлежит разделу между наследниками по правилам ст. 258 и 1182 ГК РФ.

О правилах ст. 258 ГК РФ мы говорили в предыдущем [параграфе](#P423), поэтому осветим положения ст. 1182 ГК РФ.

Раздел земельного участка, принадлежащего наследникам на праве общей собственности, производится с учетом минимального размера земельного участка, установленного для участков соответствующего целевого назначения.

При невозможности раздела земельного участка в указанном выше порядке земельный участок переходит к наследнику, имеющему преимущественное право на получение в счет своей наследственной доли этого земельного участка. Компенсация остальным наследникам предоставляется в порядке, установленном в ст. 1170 ГК РФ.

В случае когда никто из наследников не имеет преимущественного права на получение земельного участка или не воспользовался этим правом, владение, пользование и распоряжение земельным участком производятся наследниками на условиях общей долевой собственности.

На основании ст. 1170 ГК РФ несоразмерность наследственного имущества, о преимущественном праве на получение которого заявляет наследник, с наследственной долей этого наследника устраняется передачей этим наследником остальным наследникам другого имущества из состава наследства или предоставлением иной компенсации, в том числе выплатой соответствующей денежной суммы. Если соглашением между всеми наследниками не установлено иное, осуществление кем-либо из них преимущественного права возможно после предоставления соответствующей компенсации другим наследникам.

Глава 3. ОТДЕЛЬНЫЕ ТОНКОСТИ

§ 1. Особые отношения

Может ли глава КФХ заключить с другим членом КФХ трудовой или гражданско-правовой договор о выполнении за плату работы, выходящей за рамки его обязанностей?

Нет, это совершенно невозможно.

Напомним, что согласно ст. 1 Закона о КФХ КФХ представляет собой объединение граждан, связанных родством или свойством, имеющих в общей собственности имущество и совместно ведущих производственную и иную хозяйственную деятельность - производство, переработку, хранение, транспортировку и реализацию сельскохозяйственной продукции, основанную на их личном участии.

В соответствии с пп. 6 п. 3 ст. 4 и ст. 15 Закона о КФХ трудовые отношения в КФХ определяются и регулируются членами хозяйства.

Согласно п. 2 ст. 15 этого Закона каждый член КФХ имеет право на часть доходов, полученных от деятельности хозяйства в денежной или натуральной форме, - личный доход каждого члена хозяйства. Размер и форма выплаты каждому члену КФХ личного дохода определяются по соглашению между членами хозяйства.

При этом Закон о КФХ устанавливает две категории лиц, работающих в КФХ: члены хозяйства и наемные работники.

Отношения между главой КФХ и членами КФХ не являются трудовыми в том смысле, который вкладывает в это понятие ст. 15 ТК РФ, и, следовательно, отношения между главой КФХ и членами КФХ не подпадают в сферу действия Трудового кодекса РФ. Деятельность членов КФХ регулируется ими самостоятельно и, по сути, является работой гражданско-правового характера.

В соответствии со ст. 4 Закона о КФХ права и обязанности членов КФХ, механизм получения ими доходов от деятельности хозяйства должны быть отражены в соглашении о создании хозяйства. Выполнение какой-либо дополнительной работы членом хозяйства за пределами его обязанностей, оговоренных в соглашении о создании хозяйства, в принципе не предусмотрено.

Так что глава КФХ по отношению к членам хозяйства не является лицом, производящим выплаты в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, а члены КФХ не являются наемными работниками по отношению к главе КФХ.

**Таким образом**, заключать с членами хозяйства трудовые или гражданско-правовые договоры глава КФХ права не имеет.

§ 2. Банкротство КФХ

Согласно пп. 3 п. 1 ст. 21 Закона о КФХ КФХ прекращается в случае несостоятельности (банкротства) хозяйства.

Банкротство КФХ обладает своей спецификой, которая отражена в § 3 гл. X Закона о банкротстве.

Основанием для признания КФХ банкротом является его неспособность удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам, о выплате выходных пособий или об оплате труда лиц, работающих или работавших по трудовому договору, или исполнить обязанность по уплате обязательных платежей.

С момента принятия решения о признании КФХ банкротом и об открытии конкурсного производства государственная регистрация главы КФХ в качестве индивидуального предпринимателя утрачивает силу.

Арбитражный суд направляет копию решения о признании КФХ банкротом и об открытии конкурсного производства в орган, зарегистрировавший главу КФХ в качестве индивидуального предпринимателя, т.е. в налоговую инспекцию.

Необходимые документы

Заявление индивидуального предпринимателя - главы КФХ о признании его банкротом может быть подано в арбитражный суд при наличии согласия в письменной форме всех членов КФХ.

Заявление подписывается индивидуальным предпринимателем - главой КФХ.

Перечень необходимых документов прописан в ст. 38 Закона о банкротстве. Там указано, что к заявлению должника прилагаются документы, подтверждающие:

- наличие задолженности, а также неспособность должника удовлетворить требования кредиторов в полном объеме;

- основание возникновения задолженности;

- иные обстоятельства, на которых основывается заявление должника.

К заявлению должника также прилагаются:

- документ о государственной регистрации индивидуального предпринимателя;

- список кредиторов и должников заявителя с расшифровкой кредиторской и дебиторской задолженностей и указанием адресов кредиторов и должников заявителя;

- бухгалтерский баланс на последнюю отчетную дату или заменяющие его документы;

- решение участников должника, а также иного уполномоченного органа должника об обращении должника в арбитражный суд с заявлением должника при наличии такого решения;

- решение участников должника, а также иного уполномоченного органа должника об избрании или назначении представителя участников должника;

- протокол собрания работников должника, на котором избран представитель работников должника для участия в арбитражном процессе по делу о банкротстве, если указанное собрание проведено до подачи заявления должника;

- отчет о стоимости имущества должника, подготовленный оценщиком, при наличии такого отчета.

К заявлению должника прилагаются подлинники указанных документов или их заверенные надлежащим образом копии.

Что касается конкретно КФХ, то им к заявлению о банкротстве, помимо документов, предусмотренных в ст. 38 Закона о банкротстве, должны быть приложены документы:

- о составе и стоимости имущества КФХ;

- составе и стоимости имущества, принадлежащего членам КФХ на праве собственности, а также об источниках, за счет которых приобретено указанное имущество;

- размере доходов, которые могут быть получены КФХ по окончании соответствующего периода сельскохозяйственных работ.

Указанные документы также прилагаются индивидуальным предпринимателем - главой КФХ к отзыву на заявление кредитора.

**Обратите внимание**: суд на основании ст. 126 АПК РФ может потребовать предъявить и другие документы, например документ, подтверждающий уплату государственной пошлины.

Финансовое оздоровление

Главой КФХ в течение двух месяцев с момента вынесения арбитражным судом определения о введении в отношении КФХ наблюдения могут быть представлены в арбитражный суд план финансового оздоровления и график погашения задолженности.

В случае если выполнение мероприятий, предусмотренных планом финансового оздоровления, позволит КФХ, в том числе за счет доходов, которые могут быть получены КФХ по окончании соответствующего периода сельскохозяйственных работ, погасить требования кредиторов по денежным обязательствам и об уплате обязательных платежей в соответствии с графиком погашения задолженности, арбитражным судом вводится финансовое оздоровление КФХ.

О введении финансового оздоровления КФХ арбитражным судом выносится определение, которое может быть обжаловано.

Финансовое оздоровление КФХ вводится до окончания соответствующего периода сельскохозяйственных работ с учетом времени, необходимого для реализации произведенной (или произведенной и переработанной) сельскохозяйственной продукции.

В случае если в течение финансового оздоровления имели место спад и ухудшение финансового состояния КФХ в связи со стихийными бедствиями, с эпизоотиями или другими обстоятельствами, носящими чрезвычайный характер, срок финансового оздоровления может быть продлен на год при условии изменения графика погашения задолженности (порядок изменения прописан в ст. 85 Закона о банкротстве).

Внешнее управление

На основании решения собрания кредиторов в случае наличия возможности восстановления платежеспособности КФХ арбитражным судом вводится внешнее управление.

Внешнее управление КФХ вводится до окончания соответствующего периода сельскохозяйственных работ с учетом времени, необходимого для реализации произведенной (или произведенной и переработанной) сельскохозяйственной продукции.

Как указано в п. 2 ст. 92 Закона о банкротстве, по общему правилу совокупный срок финансового оздоровления и внешнего управления не может превышать два года. В случае с КФХ срок внешнего управления не может превышать этот срок более чем на три месяца.

В случае если в ходе внешнего управления имели место спад и ухудшение финансового состояния КФХ в связи со стихийными бедствиями, с эпизоотиями и другими обстоятельствами, носящими чрезвычайный характер, срок внешнего управления может быть продлен на год.

Внешнее управление КФХ может быть досрочно прекращено арбитражным судом на основании заявления внешнего управляющего или любого из кредиторов в случае:

- невыполнения мероприятий, предусмотренных планом внешнего управления;

- наличия иных свидетельствующих о невозможности восстановления платежеспособности КФХ обстоятельств.

Досрочное прекращение внешнего управления КФХ влечет за собой признание его банкротом и открытие конкурсного производства.

Для проведения внешнего управления КФХ арбитражным судом утверждается внешний управляющий.

**Обратите внимание**: внешним управляющим может быть утверждено лицо, не соответствующее требованиям, предъявляемым Законом о банкротстве к арбитражным управляющим.

Полномочия внешнего управляющего могут быть переданы главе КФХ с согласия внешнего управляющего.

Конкурсная масса

В случае признания арбитражным судом КФХ банкротом и открытия конкурсного производства в конкурсную массу КФХ включаются находящееся в общей собственности членов КФХ недвижимое имущество, в том числе насаждения, хозяйственные и иные постройки, мелиоративные и другие сооружения, племенной, молочный и рабочий скот, птица, сельскохозяйственные и иные техника и оборудование, транспортные средства, инвентарь и другое приобретенное для КФХ на общие средства его членов имущество, а также право аренды принадлежащего КФХ земельного участка и иные принадлежащие КФХ и имеющие денежную оценку имущественные права.

В случае банкротства КФХ принадлежащий ему земельный участок может отчуждаться или переходить к другому лицу, Российской Федерации, субъекту РФ или муниципальному образованию в той мере, в какой его оборот допускается земельным законодательством.

Имущество, принадлежащее главе КФХ и членам КФХ на праве собственности, а также иное имущество, в отношении которого доказано, что оно приобретено на доходы, не являющиеся общими средствами КФХ, не включается в конкурсную массу.

Продажа имущества

При продаже имущества должника - КФХ арбитражный управляющий должен выставить на продажу предприятие должника - КФХ путем проведения торгов.

В случае если предприятие должника - КФХ не было продано на торгах, арбитражный управляющий должен выставить на торги единым лотом имущество должника - КФХ, которое используется в целях производства сельскохозяйственной продукции, ее хранения, переработки и реализации.

В указанных выше случаях продажа предприятия должника - КФХ и выставленного на торги единым лотом производственно-технологического комплекса должника производится в порядке, установленном в п. 4 - 19 ст. 110 Закона о банкротстве. Оценка имущества должника - КФХ производится в порядке, установленном в ст. 130 Закона о банкротстве (иначе говоря, с привлечением профессионального оценщика).

В случае если выставленный на торги единым лотом производственно-технологический комплекс не продан на торгах, продажа имущества должника - КФХ производится в соответствии со ст. 111 "Продажа части имущества должника" и п. 4 ст. 139 Закона о банкротстве (иначе говоря, посредством публичного предложения).

Преимущественное право приобретения имущества КФХ имеют лица, занимающиеся производством сельскохозяйственной продукции и владеющие земельными участками, непосредственно прилегающими к принадлежащему КФХ земельному участку.

Для обеспечения реализации преимущественного права на приобретение имущества должника арбитражный управляющий направляет уведомление о продаже имущества лицам, которые занимаются производством сельскохозяйственной продукции и владеют земельным участком, непосредственно прилегающим к земельному участку должника, а также публикует информацию о продаже имущества должника в печатном органе по месту нахождения должника с указанием начальной цены продажи имущества должника, выставляемого на торги.

В случае если указанные лица в течение месяца с даты получения предложения о приобретении имущества и имущественных прав не заявили о своем желании приобрести имущество и права требования, арбитражный управляющий или глава КФХ реализует имущество и имущественные права в порядке, предусмотренном Законом о банкротстве.

Глава 4. ДЕЛА СУДЕБНЫЕ

§ 1. Не путать личное с общим

Отвечает ли глава КФХ как индивидуальный предприниматель по долгам хозяйства своим имуществом? Об этом нам может рассказать Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 17.01.2006 N Ф04-9575/2005(18616-А03-28).

Проблема для главы КФХ оказалась в том, что за долги хозяйства судебные приставы решили взыскать денежные средства с его личного счета.

У судебных приставов были следующие основания.

Они посчитали, что КФХ не обладает правами на свое имущество и самостоятельно им не распоряжается, так как оно находится в совместной собственности членов фермерского хозяйства. В соответствии с положениями Закона о КФХ и Гражданского кодекса РФ гражданин как глава КФХ является индивидуальным предпринимателем и отвечает по долгам хозяйства всем своим имуществом, в том числе личным. Так что деньги с его счета в счет долга КФХ взыскать можно.

Разумеется, глава КФХ личные деньги отдавать не захотел и обратился в суд.

И суд встал на его сторону.

В соответствии с п. 1 ст. 1 Закона о КФХ КФХ представляет собой объединение граждан, связанных родством или свойством, имеющих в общей собственности имущество и совместно осуществляющих производственную и иную хозяйственную деятельность, основанную на их личном участии <1>.

--------------------------------

<1> Здесь и далее в примерах из судебной практики правовые нормы приводятся в редакциях, действовавших на момент рассмотрения соответствующего спора.

Согласно ст. 6 Закона о КФХ в состав имущества фермерского хозяйства могут входить земельный участок, насаждения, хозяйственные и иные постройки, мелиоративные и другие сооружения, продуктивный и рабочий скот, птица, сельскохозяйственные и иные техника и оборудование, транспортные средства, инвентарь и иное необходимое для осуществления деятельности КФХ имущество.

Имущество хозяйства принадлежит его членам на праве совместной собственности, если соглашением между ними не установлено иное.

В ст. 257 ГК РФ предусматривается, что имущество КФХ принадлежит его членам на праве совместной собственности, если законом или договором между ними не установлено иное.

В Федеральном законе от 21.07.1997 N 119-ФЗ "Об исполнительном производстве" (действовавшем в момент рассмотрения дела) установлено, что меры принудительного исполнения, в том числе обращение взыскания на денежные средства, могут применяться только в отношении должника и принадлежащего ему имущества.

Как выяснил суд, у КФХ имелось имущество, вполне достаточное для погашения всей суммы долга. Поэтому действия судебных приставов были признаны незаконными.

Однако не все так просто! Если речь идет о недоимке в части уплаты обязательных страховых взносов, то картина резко меняется.

Так, в п. 2 ст. 11 НК РФ главы КФХ приравнены к индивидуальным предпринимателям.

Главы КФХ уплачивают соответствующие обязательные страховые взносы в фиксированном размере за себя и за каждого члена КФХ. Об этом сказано в п. 2 ст. 430 НК РФ.

**Таким образом**, главы КФХ должны исполнять обязанность по уплате обязательных страховых взносов за себя самостоятельно. Это не является обязанностью КФХ.

До 1 января 2017 г. аналогичные положения содержались в Законе о страховых взносах. В связи с этим выводы, сделанные на основе положений этого Закона, применимы и в настоящее время.

Так, например, в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 22.11.2012 N А28-705/2012 судьи пришли к выводу, что обязанность уплаты обязательных страховых взносов главой КФХ не может применяться к организациям.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 14.05.2013 N 104/13 судьи указали, что нормы законодательства, регулирующие обязательное социальное страхование, приравнивают глав КФХ к индивидуальным предпринимателям. Независимо от того, в какой форме зарегистрировано КФХ - как юридическое лицо или без образования юридического лица, - его глава признается плательщиком страховых взносов в порядке, предусмотренном для индивидуальных предпринимателей. При этом суд сослался на правовую позицию ВАС РФ, выраженную в Постановлении от 24.05.2005 N 15749/04.

Аналогичные выводы были сделаны в Постановлениях ФАС Северо-Кавказского округа от 22.05.2012 N А53-18365/2011, ФАС Уральского округа от 10.10.2012 N Ф09-9499/12.

Здесь стоит упомянуть и Постановление ФАС Центрального округа от 22.10.2012 N А64-7058/2011 с той же точкой зрения, так как Определением ВАС РФ от 08.02.2013 N ВАС-222/13 было отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ.

Но самое главное - это, конечно, Определение Конституционного Суда РФ от 24.06.2014 N 1551-О.

Суд указал, что в силу п. 3 ст. 2 Закона о страховых взносах в числе индивидуальных предпринимателей названы также главы КФХ. Согласно ч. 2 ст. 14 Закона о страховых взносах они уплачивают страховые взносы в фиксированном размере за себя и каждого члена КФХ. Каких-либо ограничений, связанных с организационно-правовой формой данных хозяйств, в указанном Законе не содержится. Таким образом, независимо от того, в какой форме зарегистрировано КФХ - как юридическое лицо или без образования юридического лица, - его глава признается плательщиком страховых взносов в порядке и размере, определенных для индивидуальных предпринимателей. При этом двойного обложения страховыми взносами в виде фиксированного платежа - одновременно КФХ (как юридического лица) и его главы - не возникает.

А из этого следует, что если приставы будут взыскивать долги по страховым взносам, то они имеют право добраться и до личных счетов главы КФХ, так как он, приравненный к индивидуальным предпринимателям, отвечает по своим долгам всем своим имуществом.

Кроме этого, до бывшего главы КФХ могут добраться долги "из прошлого". Об этом свидетельствует Постановление ФАС Уральского округа от 24.02.2010 N Ф09-144/10-С5.

КФХ получило кредит. Затем КФХ прекратило существование в связи с тем, что его глава приобрел статус предпринимателя без образования юридического лица. Однако за долги хозяйства должен кто-то отвечать. Банк обратился в суд, чтобы долги КФХ взыскали с новоявленного предпринимателя. И суд пошел навстречу банку.

В силу ч. 1 ст. 48 АПК РФ в случаях выбытия одной из сторон в спорном или установленном судебным актом арбитражного суда правоотношении - реорганизация юридического лица, уступка требования, перевод долга, смерть гражданина и другие случаи перемены лиц в обязательствах - арбитражный суд производит замену этой стороны ее правопреемником и указывает на это в судебном акте.

Согласно п. 2 ст. 23 ГК РФ глава КФХ, ведущего деятельность без образования юридического лица, признается предпринимателем с момента государственной регистрации КФХ (этот пункт утратил силу с 1 марта 2013 г., тем не менее глава КФХ все равно должен быть индивидуальным предпринимателем).

К предпринимательской деятельности граждан, осуществляемой без образования юридического лица, применяются правила Гражданского кодекса РФ, которые регулируют деятельность юридических лиц, являющихся коммерческими организациями, если иное не вытекает из закона, иных правовых актов или существа правоотношения.

В соответствии с п. 3 ст. 1 Закона о КФХ фермерское хозяйство осуществляет предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

В силу ст. 24 ГК РФ гражданин отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом, за исключением имущества, на которое в соответствии с законом не может быть обращено взыскание.

Из системного толкования ст. 23 и 24 ГК РФ следует, что прекращение лицом деятельности в качестве индивидуального предпринимателя не освобождает его от обязательств, возникших в период осуществления им индивидуальной предпринимательской деятельности без образования юридического лица, равно как и деятельности КФХ.

Об этом было сказано также в Определении Конституционного Суда РФ от 15.05.2001 N 88-О.

Таким образом, суд пришел к выводу, что бывший глава КФХ все-таки отвечает по обязательствам своего КФХ и является его правопреемником.

Есть и обратная ситуация - когда бывший предприниматель без образования юридического лица превращается в главу КФХ. Она разбиралась в Постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 10.09.2009 N А20-323/2009.

Налоговики доначислили предпринимателю без образования юридического лица налоги, но к этому моменту он уже успел стать главой КФХ. Налоговики попытались взыскать налоги со счетов данного гражданина, но он обратился в суд. И Арбитражный суд Кабардино-Балкарской Республики удовлетворил заявленные им требования. Суд исходил из того, что взыскание с главы КФХ задолженности по налогам, доначисленным ему за предыдущий период деятельности в качестве индивидуального предпринимателя, неправомерно.

Однако ФАС Северо-Кавказского округа с этим не согласился.

В соответствии с п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

В п. 1 и 7 ст. 46 НК РФ предусмотрено, что в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на счетах налогоплательщика - индивидуального предпринимателя в банках. При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах или при отсутствии информации о таких счетах налоговая инспекция вправе взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика - индивидуального предпринимателя в соответствии со ст. 47 НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 47 НК РФ в случае, предусмотренном в п. 7 ст. 46 НК РФ, налоговики вправе взыскать налог за счет имущества, в том числе за счет наличных денег налогоплательщика - индивидуального предпринимателя в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, и с учетом сумм, в отношении которых уже произведено взыскание в соответствии со ст. 46 НК РФ.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика производится по решению руководителя налоговой инспекции путем направления в течение трех дней с момента вынесения такого решения соответствующего постановления судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 02.10.2007 N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве".

Решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика принимается в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

Согласно п. 2 ст. 23 ГК РФ глава КФХ, осуществляющего деятельность без образования юридического лица, признается предпринимателем с момента государственной регистрации хозяйства. (Напомним, что сейчас этот пункт не действует, но глава КФХ все равно должен быть индивидуальным предпринимателем.)

В Определении Конституционного Суда РФ от 25.01.2007 N 95-О-О сказано, что налоговому контролю и привлечению к ответственности за выявленные налоговые правонарушения подлежат как организации, так и физические лица независимо от приобретения или утраты ими специального правового статуса, занятия определенной деятельностью, перехода под действие отдельных налогов или специальных налоговых режимов. Налоговый контроль в форме налоговых проверок, а также ответственность за налоговые правонарушения направлены на обеспечение исполнения обязанности по уплате налога или сбора, которая прекращается с ликвидацией организации, а в случае с физическим лицом - со смертью налогоплательщика или с признанием его умершим. Это следует из пп. 3 и 4 п. 3 ст. 44 НК РФ и подтверждается Постановлениями Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 N 14-П и от 14.07.2005 N 9-П.

Следовательно, утрата физическим лицом статуса индивидуального предпринимателя и приобретение статуса индивидуального предпринимателя - главы КФХ не свидетельствует о прекращении его обязанности по уплате налогов, пени и штрафов, возникшей до внесения в ЕГРИП записи об исключении лица из реестра.

В соответствии с п. 1 и 3 ст. 1 Закона о КФХ КФХ представляет собой объединение граждан, связанных родством или свойством, имеющих в общей собственности имущество и совместно осуществляющих производственную и иную хозяйственную деятельность, основанную на их личном участии. КФХ ведет предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

Согласно п. 1 и 2 ст. 4 Закона о КФХ граждане, изъявившие желание создать КФХ, заключают между собой соглашение. В случае создания КФХ одним гражданином заключение соглашения не требуется. КФХ считается созданным со дня его государственной регистрации. В силу п. 1 ст. 257 ГК РФ и п. 3 ст. 6 Закона о КФХ имущество КФХ принадлежит его членам на праве совместной собственности, если соглашением между ними не установлено иное. Доли членов хозяйства при долевой собственности на имущество КФХ устанавливаются соглашением между членами хозяйства.

Между тем в ч. 6 ст. 69 Федерального закона "Об исполнительном производстве" предусмотрена возможность обращения взыскания на долю должника в имуществе, принадлежащем ему на праве общей собственности.

С учетом изложенного суд пришел к выводу, что взыскание недоимки по задолженности, возникшей у гражданина в период ведения им деятельности в качестве индивидуального предпринимателя, за счет имущества гражданина как главы КФХ вполне правомерно.

§ 2. Есть долги - нет доходов

Печально закончилось судебное противостояние для одного из членов КФХ, который посчитал, что его права были нарушены этим хозяйством.

Суд выяснил, что истец являлся членом КФХ, занимающегося производством, переработкой и реализацией сельхозпродукции, и действительно вышел из его состава.

В соответствии с соглашением с КФХ истцу подлежала выплате денежная компенсация, соразмерная его доле в праве общей собственности на имущество хозяйства, в течение трех лет с момента подписания соглашения ежегодно в определенной соглашением сумме.

Бывший член КФХ направил в адрес КФХ и его оставшихся действительных членов претензию с указанием на истечение срока оплаты его доли, которая была оставлена без ответа, что и послужило основанием для обращения в суд.

Первый суд он выиграл. Суд, руководствуясь положениями гл. 16 ГК РФ, ст. 6, 9, 14 Закона о КФХ, исходил из неисполнения ответчиками обязательств, установленных соглашением по выплате истцу денежной компенсации, соразмерной доле истца в праве общей собственности на имущество КФХ.

А вот кассация решение пересмотрела. Выяснилось, что, когда заключалось упомянутое соглашение, стоимость чистых активов, т.е. стоимость имущества за вычетом долговых обязательств перед кредиторами, составляла отрицательную величину. Суд указал, что в случае наличия задолженности КФХ перед третьими лицами указанная задолженность подлежит исключению из общей стоимости его имущества при расчете доли истца.

Грубо говоря, выплачивать долю гражданину было не из чего, так как хозяйство было в долгах как в шелках.

Бывший член КФХ обратился в ВАС РФ, указав на нарушение единообразия в толковании и применении судами ст. 9 Закона о КФХ. Заявитель полагал, что ссылки кассационного суда на наличие у КФХ задолженности не могут влиять на обоснованность заявленных требований.

ВАС РФ посчитал, что еще как могут. И в иске отказал.

См.: Определение ВАС РФ от 25.10.2011 N ВАС-13262/11.

Вы будете смеяться, но делами этого же самого КФХ ВАС РФ пришлось заниматься и в Определении от 21.03.2013 N ВАС-2498/13.

На этот раз жалобу подало само КФХ. (Как оказалось, оно выжило после выхода предыдущего члена.) Хозяйство решило, что сумма компенсации двум выходящим членам КФХ является слишком высокой. Однако судьи сопоставили стоимость имущества хозяйства с его долгами и не нашли ошибок в расчетах. (Как видите, за время, прошедшее с момента рассмотрения предыдущего дела, дела КФХ заметно поправились: вместо отрицательной величины чистых активов имеет место положительная, что и дало возможность выделить долю выходящим членам хозяйства.)

Согласно ст. 9 Закона о КФХ при выходе из КФХ одного из его членов земельный участок и средства производства хозяйства разделу не подлежат. Гражданин в случае выхода его из КФХ имеет право на денежную компенсацию, соразмерную его доле в праве общей собственности на имущество КФХ. Срок выплаты денежной компенсации определяется по взаимному согласию между членами хозяйства или в случае, если взаимное согласие не достигнуто, в судебном порядке и не может превышать год с момента подачи членом КФХ заявления о выходе из хозяйства.

Никаких нарушений в процедуре ВАС РФ не нашел, потому в иске КФХ отказал.

§ 3. Ничто на Земле не проходит бесследно...

Постановление ФАС Уральского округа от 07.05.2010 N А50-17451/2009 наверняка повергло бедного предпринимателя в шок, но суд всего-навсего принимал решение исходя из того бардака, который творился все годы, начиная с распада СССР, в отношении правового статуса КФХ. Предприниматель пал его жертвой.

Финансовое управление администрации некоего района обратилось в арбитражный суд с иском к главе КФХ о взыскании задолженности по обязательству 1995 года.

"Глава КФХ" обомлел. Дело в том, что он не является главой КФХ с ноября 2006 года и даже его членом - с февраля 2009-го. Денежные средства по обязательству 1995 года не были использованы на его личные нужды.

Тем не менее все суды предприниматель с треском проиграл.

Судьи выяснили, что в 1995 году было оформлено обязательство между КФХ и администрацией района, согласно которому КФХ обязалось безусловно уплатить долг по переоформленным в соответствии с Федеральным законом от 24.04.1995 N 46-ФЗ "О переоформлении задолженности по централизованным кредитам и начисленным по ним процентам организаций агропромышленного комплекса, а также организаций, осуществляющих завоз (хранение и реализацию) продукции (товаров) в районы Крайнего Севера и приравненные к ним местности" кредитам, полученным в Агропромбанке.

В соответствии с указанным обязательством ответчику предоставлена рассрочка выплаты задолженности равными долями в течение 10 лет, начиная с 1998 года, непосредственно финансовому органу администрации. Уплата долга по обязательству должна была завершиться в 2007 году.

Однако долг погашен не был, и администрация обратилась с иском к бывшему главе КФХ.

Глава КФХ, осуществляющего деятельность без образования юридического лица, признается предпринимателем с момента государственной регистрации КФХ. (Сейчас эта норма, напомним, не действует.)

Хозяйство, образованное до введения в действие части первой Гражданского кодекса РФ, является юридическим лицом до момента регистрации изменений его правового статуса по заявлению главы КФХ.

С введением в действие части первой Гражданского кодекса РФ КФХ было предоставлено право самостоятельно определять свой правовой статус, т.е. или согласно ст. 23 ГК РФ зарегистрироваться в качестве КФХ, ведущего деятельность без образования юридического лица, или согласно ст. 259 ГК РФ в установленном порядке преобразоваться в хозяйственное товарищество или производственный кооператив, которые являются юридическими лицами.

Правда, есть и третий путь - сохранить статус юридического лица до предельного срока, установленного законодательством.

В силу п. 2 ст. 11 НК РФ статус предпринимателя приравнивается к статусу главы КФХ.

Внесение записи о государственной регистрации КФХ, главой которого являлся ответчик, зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя до 1 апреля 2004 г., в ЕГРИП в соответствии с Законом о КФХ и Федеральным законом от 08.08.2001 N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" подтверждается свидетельством о внесении в ЕГРИП записи о КФХ.

С учетом изложенного суд пришел к выводу, что приведение правового статуса КФХ в соответствие с требованиями части первой Гражданского кодекса РФ не изменяет и не прекращает его прав и обязанностей. Следовательно, именно ответчик как предприниматель и является лицом, обязанным по обязательству 1995 года.

Обязательства должны исполняться надлежащим образом в соответствии с условиями обязательства и требованиями закона, иных правовых актов, а при отсутствии таких условий и требований - в соответствии с обычаями делового оборота или иными обычно предъявляемыми требованиями. Односторонний отказ от исполнения обязательства и одностороннее изменение его условий не допускаются, за исключением случаев, предусмотренных законом.

Так что пришлось гражданину, может быть, уже и забывшему, что он был когда-то главой КФХ, отдавать старые долги этого самого хозяйства.

А что же само КФХ? А оно тоже не остается в стороне, но только по другой причине. Дело в том, что в связи с выявившейся тонкостью банки стали выдавать кредиты хозяйствам, только принимая их имущество в залог. Ведь если долги КФХ фактически оказываются долгами его главы, есть вероятность, что банк не сможет взыскать их в полном объеме, поскольку, например, у бывшего главы КФХ недостаточно имущества для этого, а само КФХ как бы оказывается и ни при чем. А в случае залога имущества КФХ его новый глава получает имущество, уже обремененное залогом. И хотя он лично по долгам отвечать не будет, с имуществом КФХ, в случае чего, придется расстаться.

Закон о КФХ не содержит специальных норм о залоге имущества КФХ.

Так, в отношении к движимому имуществу арбитражная практика исходит из отсутствия каких-либо ограничений или запретов на его залог. В качестве примеров залога такого имущества - сельскохозяйственной техники и оборудования - можно посмотреть Постановления ФАС Дальневосточного округа от 27.06.2006, 20.06.2006 N Ф03-А04/06-1/1127 и ФАС Западно-Сибирского округа от 18.03.2008 N Ф04-1504/2008(1715-А03-8).

§ 4. Дело о кредите

Как указано в п. 2 ст. 8 Закона о КФХ, распоряжение имуществом КФХ производится в интересах хозяйства главой КФХ.

По сделкам, совершенным главой КФХ в интересах хозяйства, отвечает КФХ своим имуществом. Сделка, совершенная главой КФХ, считается совершенной в интересах хозяйства, если не будет доказано, что эта сделка была заключена главой КФХ в его личных интересах (п. 3 ст. 8 Закона о КФХ).

Если эти положения толковать буквально, то это означает необходимость обосновывать предоставление в залог имущества КФХ в обеспечение кредитных обязательств интересами самого КФХ. Не так уж и редко КФХ закладывает собственное имущество по кредиту, предоставленному банком третьему лицу. Вроде бы получается, что в этой ситуации происходит обременение имущества КФХ, а взамен этого хозяйство никаких явных экономических выгод не получает.

Однако, как ни странно, судебная практика не ограничивает правоспособность залогодателя - КФХ целевой направленностью залога. Это означает, что глава КФХ "по умолчанию" совершает все сделки в интересах своего хозяйства.

Так, например, возможна даже такая ситуация, когда заемщиком будет выступать индивидуальный предприниматель, а поручителем - КФХ, имеющее статус юридического лица, главой которого является этот же предприниматель. Суд расценивал такую сомнительную конструкцию как правомерную, а договор поручительства - как заключенный в интересах КФХ.

См.: Постановление ФАС Дальневосточного округа от 01.07.2009 N Ф03-2944/2009.

Но если будет доказано, что глава КФХ заключал сделку все-таки в своих личных интересах, решение будет иным.

Так, например, Двенадцатый арбитражный апелляционный суд в Постановлении от 06.07.2009 N А57-18534/2008 вывел пронырливого предпринимателя на чистую воду.

Дело было так. КФХ было зарегистрировано в апреле 1996 года. Его глава получил статус индивидуального предпринимателя в феврале 2002 года. Кредитный договор был заключен главой КФХ от имени хозяйства в декабре 2001 года. Кто должен погашать кредит?

Суд выяснил, что после 1 января 1995 г. КФХ не могли создаваться как юридические лица. Поэтому в силу п. 3 ст. 23 ГК РФ глава КФХ является индивидуальным предпринимателем не с февраля 2002 года, а с апреля 1996 года. Так что его регистрация в качестве индивидуального предпринимателя в феврале 2002 года - это "филькина грамота", а с апреля 1996 года все правовые последствия по сделкам, заключаемым от имени КФХ, его глава создавал для себя как для индивидуального предпринимателя.

Так что суд квалифицировал кредитный договор, заключенный от имени КФХ его главой в декабре 2001 года, как договор, который создал все правовые последствия для самого предпринимателя, а потому признал задолженность по данному договору долгом главы КФХ.

§ 5. Старые грехи

Напомним процедуру прекращения гражданином деятельности в качестве индивидуального предпринимателя. Она прописана в ст. 22.3 Федерального закона "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей". В налоговую инспекцию нужно представить следующие документы:

- подписанное заявителем заявление о государственной регистрации по форме, утвержденной уполномоченным Правительством РФ федеральным органом исполнительной власти, - в настоящий момент это форма Р26001, утвержденная Приказом ФНС России от 25.01.2012 N ММВ-7-6/25@;

- документ об уплате государственной пошлины - согласно пп. 7 п. 1 ст. 333.33 НК РФ ее сумма равна 160 руб.;

- документ, подтверждающий представление в территориальный орган Пенсионного фонда РФ сведений в соответствии:

с пп. 1 - 8 п. 2 ст. 6 Федерального закона от 01.04.1996 N 27-ФЗ "Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования" - о себе (страховой номер; фамилия, имя, отчество; фамилия, которая была у застрахованного лица при рождении; дата рождения; место рождения; пол; адрес постоянного места жительства; серия и номер паспорта или удостоверения личности, дата выдачи указанных документов, наименование выдавшего их органа; гражданство);

п. 2 ст. 11 Федерального закона "Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования" - о своих работниках (страховой номер индивидуального лицевого счета; фамилия, имя и отчество; дата приема на работу или дата заключения договора гражданско-правового характера, на вознаграждение по которому в соответствии с законодательством РФ начисляются страховые взносы; дата увольнения или дата прекращения договора гражданско-правового характера, на вознаграждение по которому в соответствии с законодательством РФ начисляются страховые взносы; периоды деятельности, включаемые в стаж на соответствующих видах работ, определяемый особыми условиями труда, работой в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях; другие сведения, необходимые для правильного назначения страховой пенсии и накопительной пенсии; суммы пенсионных взносов, уплаченных за застрахованное лицо, являющееся субъектом системы досрочного негосударственного пенсионного обеспечения; периоды трудовой деятельности, включаемые в профессиональный стаж застрахованного лица, являющегося субъектом системы досрочного негосударственного пенсионного обеспечения; документы, подтверждающие право застрахованного лица на досрочное назначение страховой пенсии по старости);

ч. 4 ст. 9 Федерального закона от 30.04.2008 N 56-ФЗ "О дополнительных страховых взносах на накопительную пенсию и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений" - также о работниках (общая сумма перечисляемых средств, включающая в себя как сумму всех перечисляемых дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию застрахованных лиц, так и сумму всех уплачиваемых взносов работодателя; номер платежного поручения и дата его исполнения; страховой номер индивидуального лицевого счета каждого застрахованного лица; фамилия, имя и отчество каждого застрахованного лица; сумма перечисляемых дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию каждого застрахованного лица; период уплаты).

Но даже если индивидуальный предприниматель и не представит эти документы, то они предоставляются по межведомственному запросу регистрирующего органа соответствующим территориальным органом Пенсионного фонда РФ в электронной форме в порядке и сроки, которые установлены Правительством РФ.

В течение пяти рабочих дней налоговики вносят в ЕГРИП сведения об утрате физическим лицом статуса индивидуального предпринимателя. Никаких уведомлений кредиторов, представления промежуточного и окончательного ликвидационного баланса для такой процедуры не требуется.

Такая вот простота может выйти боком всем кредиторам КФХ, которые не являются юридическими лицами и имущество которых принадлежит напрямую членам этого хозяйства. Дело в том, что кредитор сможет узнать о ликвидации индивидуального предпринимателя, лишь когда предъявит к нему требования о погашении задолженности.

(Ранее аналогичные проблемы существовали и в отношении КФХ, образованных как юридические лица, так как имущество КФХ формально им не принадлежало. Однако благодаря ст. 86.1 ГК РФ теперь установлено, что имущество КФХ, зарегистрированного как юридическое лицо, принадлежит ему на праве собственности. Таким образом, решения арбитражных судов, касающиеся этой темы, принятые до 31 декабря 2012 г. (введение в ГК РФ ст. 86.1), более не актуальны.)

К чему это может привести? А к тому, что появляется риск прекращения возбужденного производства в арбитражном суде по основанию: "Ликвидация стороны сделки, на основании которой заявлен иск".

В доказательство можно привести Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 20.09.2007 N Ф04-6664/2007(38565-А70-30) и N Ф04-6665/2007(38567-А70-30).

КФХ выступило залогодателем. От имени хозяйства договор подписывал его глава.

Когда банк решил воспользоваться залогом, то внезапно выяснилось, что глава КФХ утратил статус индивидуального предпринимателя, а само КФХ прекратило деятельность по решению его членов. Установив эти факты, судьи решили, что оснований обращать взыскание на заложенное имущество, принадлежащее на праве собственности главе КФХ, нет. И так как данный спор не может быть рассмотрен без участия стороны сделки - залогодателя, то производство по делу на основании п. 5 ч. 1 ст. 150 АПК РФ подлежит прекращению.

Между прочим, эти решения были поддержаны в Определениях ВАС РФ от 06.03.2008 N 68/08 и N 18176/07.

Что же делать? Можно ли взыскать долги с бывших членов КФХ?

У юристов есть довольно обоснованные сомнения. Дело в том, что в п. 3 ст. 9 Закона о КФХ установлена двухлетняя субсидиарная ответственность вышедшего из КФХ члена по обязательствам КФХ, возникшим до момента его выхода. А вот в п. 4 ст. 9 Закона о КФХ, где говорится о ликвидации хозяйства, о субсидиарной ответственности ничего не сказано. Тут лишь установлены правила раздела имущества КФХ между его бывшими членами.

Впрочем, для кредиторов есть и хорошие новости. Это, например, Постановление ФАС Поволжского округа от 03.12.2009 N А12-11443/2009.

Некий чрезмерно предприимчивый индивидуальный предприниматель - глава КФХ, скорее всего, собираясь уклониться от уплаты долга, сначала зарегистрировал прекращение своей индивидуальной предпринимательской деятельности в качестве главы КФХ, а затем вновь зарегистрировал себя в этом качестве.

Но не тут-то было! Судьи указали, что раз после прекращения статуса индивидуального предпринимателя он вновь занялся индивидуальной предпринимательской деятельностью, то присвоение ему иного основного государственного регистрационного номера не означает, что возник новый субъект права, не отвечающий по обязательствам индивидуального предпринимателя. Кроме этого, утрата статуса предпринимателя не прекращает его обязательства по неисполненным судебным решениям.

**Таким образом**, при утрате гражданином статуса индивидуального предпринимателя его долги переходят к нему как физическому лицу.

Аналогичное решение было вынесено в Постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 10.09.2009 N А20-323/2009.

Гражданин утратил статус индивидуального предпринимателя, но приобрел статус главы КФХ.

Однако судьи пришли к выводу, что этот факт не свидетельствует о прекращении его обязанности по уплате налогов, пени и штрафов, возникшей до внесения в ЕГРИП записи об исключении лица из реестра. Так что на имущество данного гражданина, как главы КФХ, вполне может быть обращено взыскание по задолженности, возникшей у него в период осуществления им деятельности в качестве индивидуального предпринимателя.

§ 6. Время ушло

Головоломное разбирательство произошло в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 24.05.2005 N Ф04-3069/2005(11464-А75-30).

В далеком 1993 году между истцом и КФХ был заключен кредитный договор по товарному кредиту. Так как КФХ не выполнило свои обязательства по погашению полученного товарного кредита, истец, считая, что глава КФХ может быть привлечен к субсидиарной ответственности по его долгам, обратился в арбитражный суд.

Однако КФХ было ликвидировано в 2004 году.

Как нам кажется, истец избрал неверную тактику. Ему следовало бы напирать на ст. 24 ГК РФ, где сказано, что гражданин отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом, за исключением имущества, на которое в соответствии с законом не может быть обращено взыскание. А он решил использовать п. 3 ст. 9 Закона о КФХ и доказать, что ответчик, являвшийся председателем КФХ, несет субсидиарную ответственность по его долгам в течение двух лет.

Ну, что же, суд применил простой принцип: какой вопрос, такой и ответ. Он указал, что пресекательный двухлетний срок, предусмотренный в п. 3 ст. 9 Закона о КФХ, с момента выхода ответчика из КФХ истек. Кроме этого, так как Закон о КФХ был принят в 2003 году, он не может распространяться на правоотношения, возникшие в 1993 году.

Нет ли тут противоречия? Нет, все правильно.

Правоотношения из кредитного договора действительно возникли в 1993 году, но дело в том, что они носят длящийся характер. Следовательно, Закон о КФХ может применяться к тем правам и обязанностям участников таких правоотношений, которые возникли после его вступления в силу.

Нужно учесть, что решение суда первой инстанции было вынесено 18 ноября 2004 г., т.е. уже во время действия Закона о КФХ. В решении отмечено, что бывший глава КФХ вышел из него более двух лет назад, т.е. когда действовал еще Закон о КФХ 1990 года. Соответственно, правоотношения по выходу из членов КФХ возникли ранее вступления в силу Закона о КФХ 2003 года, но обязанность нести в течение двух лет субсидиарную ответственность возникла с вступлением в силу этого Закона. Поэтому пресекательный двухлетний срок суд применил правильно.

А вот обязанность вернуть долг возникла ранее вступления в силу Закона о КФХ, а поэтому к этим правоотношениям нормы данного Закона не применяются.

§ 7. Мы делили апельсин...

...и делить все нужно пополам! В этом на своем горьком опыте убедился некий глава КФХ из Ставропольского края в истории из Определения ВАС РФ от 26.10.2012 N ВАС-13582/12.

Бывшие члены КФХ предъявили в суде претензии к главе КФХ, что он неправильно распределил прибыль, полученную от ведения хозяйства.

Не будем рассматривать путь дела, который пролегал от апелляции до кассации и обратно, а сразу перейдем к решению ВАС РФ.

Суд оценил представленные ему заключение судебной финансово-экономической экспертизы, свидетельства о праве долевой собственности на землю, выкопировку из плана землепользования, кадастровую выписку о земельном участке и установил факт пользования земельным участком, находящимся в общей долевой собственности, принадлежность истцам долей в размере 1/7 от общей площади земельного участка и получение прибыли от использования участка.

Руководствуясь ст. 248 и 257 ГК РФ, п. 2 ст. 15 Закона о КФХ и учитывая отсутствие соглашения о распределении доходов от деятельности КФХ, суд пришел к выводу, что полученная хозяйством прибыль за 2008 и 2009 годы подлежит распределению между членами КФХ в равных частях.

Суд посмотрел также протокол общего собрания крестьянского хозяйства, подписанный только самим главой КФХ, а также выслушал объяснения заинтересованных лиц и свидетельские показания. В результате довод главы КФХ о том, что истцы не являются членами хозяйства в связи с их исключением, признал необоснованным. В общем, главе КФХ придется вернуть деньги его бывшим членам.

§ 8. Все по закону

ВАС РФ в Определении от 26.04.2013 N ВАС-5141/13 пришлось разбираться в суровой борьбе между родственниками по вопросу, кто имеет право быть главой КФХ.

Бывший глава КФХ обратился с иском в арбитражный суд, требуя признать недействительным решение общего собрания членов хозяйства в части избрания главой хозяйства другого человека и признать недействительными соответствующие записи в ЕГРЮЛ. Ну, и затем обязать налоговую инспекцию внести в ЕГРЮЛ запись о том, что главой хозяйства является истец.

ВАС РФ выяснил, что КФХ Кокаева В.Ш. было зарегистрировано еще в далеком 1992 году. В качестве индивидуального предпринимателя Кокаев В.Ш. зарегистрирован не был.

На общем собрании участников хозяйства в 2012 году были приняты решения о внесении в п. 9.2 Устава хозяйства следующего дополнения: "В компетенции общего собрания находится вопрос о признании новым главой другого члена хозяйства" и об избрании новым главой хозяйства Кокаевой Э.В.

На основании указанного выше решения были внесены соответствующие изменения в ЕГРЮЛ в отношении хозяйства.

Бывший глава КФХ решил, что это решение общего собрания противоречит положениям Закона о КФХ.

Однако, как указал суд, это совсем не так.

В соответствии со ст. 1 Закона о КФХ 1990 года, действовавшего на дату создания хозяйства, КФХ является самостоятельным хозяйствующим субъектом с правами юридического лица, представленным отдельным гражданином, семьей или группой лиц, осуществляющим производство, переработку и реализацию сельскохозяйственной продукции на основе использования имущества и находящихся в их пользовании, в том числе в аренде, в пожизненном наследуемом владении или в собственности земельных участков.

Согласно ст. 23 Закона о КФХ КФХ, которые созданы как юридические лица в соответствии с прежним Законом о КФХ 1990 года, вправе сохранить статус юридического лица на период до 1 января 2021 г. На такие КФХ нормы Закона о КФХ, а также нормы иных нормативных правовых актов РФ, регулирующих деятельность КФХ, распространяются постольку, поскольку иное не вытекает из федерального закона, иных нормативных правовых актов РФ или существа правоотношения.

Судом установлено, что:

- хозяйство является юридическим лицом, глава хозяйства государственную регистрацию в качестве индивидуального предпринимателя не проходил;

- смена главы в хозяйстве, являющемся юридическим лицом, представляет собой в соответствии с положениями ст. 53 ГК РФ смену единоличного исполнительного органа юридического лица;

- в соответствии с уставом хозяйства внесение изменений в устав относится к полномочиям общего собрания членов хозяйства, решения на котором принимаются большинством голосов (и в ходе оспариваемого голосования эти правила нарушены не были);

- принятое решение членов хозяйства не противоречит положениям ст. 18 Закона о КФХ, так как хозяйство сохранило статус юридического лица, а также положениям ст. 24 Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации".

Так что все решения, принятые общим собранием КФХ, совершенно законны и оспаривать их бессмысленно.

Заметим, что ранее такое дело могло закончиться совсем иначе. Свидетельство тому - Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 22.03.2004 N Ф08-602/2004.

Суд признал незаконным решение о переизбрании главы КФХ, указав следующее.

КФХ обладает особым правовым статусом, и его правовое положение подлежит регулированию специальными нормами закона. В силу ст. 18 Закона о КФХ смена главы хозяйства возможна в следующих случаях:

- невозможность исполнения главой фермерского хозяйства своих обязанностей более чем шесть месяцев;

- смерть главы хозяйства;

- добровольный отказ главы КФХ от своих полномочий.

Иные основания замены главы хозяйства в Законе о КФХ не установлены.

§ 9. Дело о пастбище

В Постановлении Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 08.06.2016 N А22-2059/2015 было рассмотрено следующее дело.

Глава КФХ обратился в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным сообщения управления Росреестра об отказе в государственной регистрации соглашения к договору аренды земельного участка, а также о возложении на управление обязанности произвести регистрацию соглашения к данному договору аренды.

Решением суда первой инстанции в удовлетворении требований главы хозяйства было отказано. Суд пришел к выводу о правомерности оспариваемого отказа с учетом п. 3 ст. 9 Закона об обороте земель и п. 8 ст. 39.8 ЗК РФ, согласно которым земельные участки, предназначенные для сенокошения и выпаса скота, предоставляются на срок до трех лет.

Однако Постановлением Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда решение суда первой инстанции было отменено, а требования главы КФХ удовлетворены. Апелляционный суд указал, что земельный участок сельскохозяйственного назначения предоставлен заявителю для ведения КФХ в соответствии с Законом об обороте земель, поэтому в силу пп. 12 и 31 п. 2 ст. 39.6 ЗК РФ допустимо заключение нового договора без реализации предусмотренной законом публичной процедуры.

Арбитражный суд Северо-Кавказского округа решение апелляции отменил и оставил в силе решение первой инстанции, указав следующее.

Комитет (арендодатель) и глава КФХ (арендатор) 8 июня 2007 г. заключили договор аренды находящегося в государственной собственности земельного участка из земель сельскохозяйственного назначения площадью 1 279,2 га для использования в целях ведения КФХ. Договор зарегистрирован в установленном порядке 21 июля 2007 г.

Срок действия договора аренды установлен с 8 июня 2007 г. по 8 июня 2017 г.

17 марта 2015 г. комитет и глава хозяйства подписали соглашение о внесении изменений в договор аренды от 08.06.2007: срок действия договора аренды земельного участка устанавливается с 8 июня 2007 г. по 7 июня 2056 г.

Глава КФХ обратился в Росреестр с заявлением о государственной регистрации названного соглашения к договору.

Управление Росреестра отказало в регистрации на основании п. 1 ст. 20 Закона о госрегистрации, так как представленные документы по содержанию не соответствовали требованиям действующего законодательства.

Согласно ст. 17 Закона о госрегистрации основаниями для государственной регистрации наличия, возникновения, прекращения, перехода, ограничения (обременения) прав на недвижимое имущество и сделок с ним являются документы, перечисленные в п. 1 этой статьи.

В п. 1 ст. 18 Закона о госрегистрации определено, что документы, устанавливающие наличие, возникновение, прекращение, переход, ограничение (обременение) прав на недвижимое имущество и представляемые на государственную регистрацию прав, должны соответствовать требованиям, установленным законодательством РФ, и отражать информацию, необходимую для государственной регистрации прав на недвижимое имущество в ЕГРП.

Указанные документы должны содержать описание недвижимого имущества и, если иное не установлено данным Законом, вид регистрируемого права и в установленных законодательством случаях должны быть нотариально удостоверены, скреплены печатями, должны иметь надлежащие подписи сторон или определенных законодательством должностных лиц.

Согласно п. 1 ст. 13 Закона о госрегистрации государственная регистрация прав проводится путем проведения правовой экспертизы документов, в том числе проверки законности сделки (за исключением нотариально удостоверенной сделки) и установления отсутствия противоречий между заявляемыми правами и уже зарегистрированными правами на объект недвижимого имущества, а также других оснований для отказа в государственной регистрации прав или ее приостановления в соответствии с Законом о госрегистрации.

В государственной регистрации прав может быть отказано, в частности, в случае, если документы, представленные на государственную регистрацию прав, по форме или содержанию не соответствуют требованиям действующего законодательства.

Так как глава КФХ обратился в уполномоченный орган и спорное соглашение совершено после 1 марта 2015 г., при проверке законности оспариваемого отказа в государственной регистрации следует применять нормы Земельного кодекса РФ в редакции Федерального закона от 23.06.2014 N 171-ФЗ.

В п. 1 ст. 39.6 ЗК РФ установлено, что договор аренды земельного участка, находящегося в государственной или муниципальной собственности, заключается на торгах, проводимых в форме аукциона, за исключением случаев, предусмотренных в п. 2 данной статьи.

Указанный пункт определяет, что договор аренды земельного участка, находящегося в государственной или муниципальной собственности, заключается без проведения торгов в случае предоставления, в частности, земельного участка КФХ или сельскохозяйственной организации в случаях, установленных Законом об обороте земель; земельного участка, предназначенного для ведения сельскохозяйственного производства, арендатору, который надлежащим образом использовал такой земельный участок, при условии, что заявление о заключении нового договора аренды такого земельного участка подано этим арендатором до дня истечения срока действия ранее заключенного договора аренды такого земельного участка (пп. 31 п. 2 ст. 39.6 ЗК РФ).

В соответствии с п. 3 ст. 39.6 ЗК РФ граждане и юридические лица, являющиеся арендаторами находящихся в государственной или муниципальной собственности земельных участков, имеют право на заключение нового договора аренды таких земельных участков без проведения торгов в следующих случаях:

- земельный участок предоставлен гражданину или юридическому лицу в аренду без проведения торгов (за исключением случаев, предусмотренных в п. 13, 14 или 20 ст. 39.12 ЗК РФ);

- земельный участок предоставлен гражданину на аукционе для ведения садоводства или дачного хозяйства.

Согласно п. 4 ст. 39.6 ЗК РФ гражданин или юридическое лицо, являющиеся арендаторами земельного участка, имеют право на заключение нового договора аренды такого земельного участка в указанных в п. 3 ст. 39.6 ЗК РФ случаях при наличии в совокупности следующих условий:

- заявление о заключении нового договора аренды такого земельного участка подано этим гражданином или этим юридическим лицом до дня истечения срока действия ранее заключенного договора аренды земельного участка;

- исключительным правом на приобретение такого земельного участка в случаях, предусмотренных Земельным кодексом РФ, другими федеральными законами, не обладает иное лицо;

- ранее заключенный договор аренды такого земельного участка не был расторгнут с этим гражданином или этим юридическим лицом по основаниям, предусмотренным в п. 1 и 2 ст. 46 ЗК РФ;

- на момент заключения нового договора аренды такого земельного участка имеются предусмотренные в пп. 1 - 30 п. 2 ст. 39.6 ЗК РФ основания для предоставления без проведения торгов земельного участка, договор аренды которого был заключен без проведения торгов.

Суд апелляционной инстанции, ссылаясь на наличие у главы КФХ права на заключение нового договора аренды без проведения торгов на основании пп. 12 п. 2 ст. 39.6 ЗК РФ, не учел, что в таком случае земельный участок предоставляется КФХ в соответствии с правилами ст. 39.18 ЗК РФ, что следует из п. 1 ст. 10 Закона об обороте земель и п. 1 ст. 12 Закона о КФХ.

При этом нет доказательств совершения процедур, названных в п. 1 ст. 39.18 ЗК РФ, а также наличия условий, предусмотренных в п. 5 ст. 39.18 ЗК РФ, позволяющих заключить договор аренды непосредственно с заявителем (иначе говоря, когда не находится желающих участвовать в аукционе по поводу аренды данного участка).

Подпункт 31 п. 2 ст. 39.6 ЗК РФ допускает заключение договора аренды земельного участка, находящегося в государственной или муниципальной собственности, без проведения торгов в случае предоставления земельного участка, предназначенного для ведения сельскохозяйственного производства, арендатору, который надлежащим образом использовал такой земельный участок, при условии, что заявление о заключении нового договора аренды такого земельного участка подано этим арендатором до дня истечения срока действия ранее заключенного договора аренды.

Но по смыслу данной нормы законодатель предоставил право на заключение нового договора аренды земельного участка без проведения торгов арендаторам, надлежащим образом использующим земельный участок сельскохозяйственного назначения в течение всего срока действия договора. В данном случае глава хозяйства требовал существенным образом увеличить срок действия договора задолго до истечения первоначально установленного срока. Кроме этого, Приказом Минэкономразвития России N 1 утвержден Перечень документов, подтверждающих право заявителя на приобретение земельного участка без проведения торгов.

В соответствии с этим Приказом в целях реализации пп. 31 п. 2 ст. 39.6 ЗК РФ арендатор должен представить в уполномоченный орган документы, подтверждающие использование земельного участка в соответствии с Законом об обороте земель.

Доказательств того, что глава КФХ представил в уполномоченный орган документы, подтверждающие надлежащее использование земельного участка сельскохозяйственного назначения, нет.

При этом в п. 15 ст. 39.8 ЗК РФ закреплено общее правило о том, что арендатор земельного участка, находящегося в государственной или муниципальной собственности, не имеет преимущественного права на заключение на новый срок договора аренды такого земельного участка без проведения торгов.

§ 10. А можно и купить!

Добросовестное КФХ может приобрести арендованный участок в свою собственность, даже если у него не хватает кое-каких документов. Это было подтверждено в Постановлении Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 09.06.2016 N А32-18712/2015.

КФХ обратилось в суд с заявлением к региональному департаменту имущественных отношений со следующими требованиями:

- признать незаконным отказ департамента имущественных отношений;

- обязать департамент предоставить КФХ в собственность за плату земельный участок из земель сельскохозяйственного назначения по цене, определенной в соответствии с действующим законодательством;

- обязать департамент в 10-дневный срок с момента вступления в законную силу решения суда направить решение с предложением о заключении договора купли-продажи земельного участка.

Первые две инстанции КФХ выиграл. Но чиновники снова обжаловали решения судов.

Изучив представленные ему материалы, Арбитражный суд Северо-Кавказского округа чиновникам отказал, указав следующее.

На основании договора от 18.01.2008 КФХ владеет и пользуется на праве аренды земельным участком сельскохозяйственного назначения. Договор аренды заключен сроком на 15 лет - до 25 декабря 2022 г. и официально зарегистрирован в ЕГРП.

КФХ обратилось к департаменту с заявлением от 26.02.2015 о предоставлении в собственность за плату земельного участка. Ему было отказано.

В соответствии с п. 6 ст. 27 ЗК РФ оборот земель сельскохозяйственного назначения регулируется Законом об обороте земель.

По общим правилам, закрепленным в п. 1 ст. 10 Закона об обороте земель, земельные участки из земель сельскохозяйственного назначения, находящиеся в государственной или муниципальной собственности, предоставляются гражданам и юридическим лицам на торгах, конкурсах, аукционах.

В силу п. 4 ст. 10 Закона об обороте земель (в редакции, действовавшей на дату обращения КФХ с заявлением в департамент) переданный в аренду гражданину или юридическому лицу земельный участок может быть приобретен таким арендатором в собственность по рыночной стоимости, сложившейся в данной местности, или по цене, установленной законом субъекта РФ, по истечении трех лет с момента заключения договора аренды при условии надлежащего использования этого земельного участка.

В пп. 9 п. 2 ст. 39.3 ЗК РФ также закреплено, что продажа земельных участков, находящихся в публичной собственности, производится без проведения торгов в отношении земельных участков, предназначенных для ведения сельскохозяйственного производства и переданных в аренду гражданину или юридическому лицу, этому гражданину или этому юридическому лицу по истечении трех лет с момента заключения договора аренды с этим гражданином или этим юридическим лицом или передачи прав и обязанностей по договору аренды земельного участка этому гражданину или этому юридическому лицу при условии надлежащего использования такого земельного участка в случае, если этим гражданином или этим юридическим лицом заявление о заключении договора купли-продажи такого земельного участка без проведения торгов подано до дня истечения срока указанного договора аренды земельного участка.

Порядок приватизации земельных участков из земель сельскохозяйственного назначения, находящихся в государственной или муниципальной собственности на территории данного региона, регулируется местным законом. Данный закон допускает приватизацию земельных участков из земель сельскохозяйственного назначения, находящихся в государственной или муниципальной собственности, переданных в аренду гражданину или юридическому лицу из фонда перераспределения земель по истечении трех лет с момента заключения договора аренды при условии надлежащего использования этих земельных участков.

Таким образом, отношения, связанные с предоставлением земельных участков из категории земель сельскохозяйственного назначения, регулируются Земельным кодексом РФ, Законом об обороте земель и соответствующими законами субъектов РФ. По смыслу приведенных норм арендатор имеет право на приобретение в собственность земельного участка из земель сельскохозяйственного назначения без торгов при наличии следующих условий:

- арендатор пользуется участком на основании договора аренды, с момента заключения которого прошло не менее трех лет;

- участок используется в соответствии с его целевым назначением;

- заявление о заключении договора купли-продажи такого земельного участка без проведения торгов подано до дня истечения срока договора аренды.

Отказ в предоставлении КФХ государственной услуги мотивирован департаментом непредставлением копий учредительных документов (устава, учредительного договора) и протокола уполномоченного органа юридического лица с решением о приобретении в собственность земельного участка по цене, установленной законодательством.

Но дело в том, что КФХ было зарегистрировано постановлением главы администрации еще в 1992 году как юридическое лицо. Свидетельство о внесении записи в ЕГРЮЛ выдано 28 декабря 2006 г. КФХ действует на основании указанных документов, устава в качестве учредительного документа не имеет.

В соответствии со ст. 9 Закона о КФХ 1990 года, действовавшего на день создания КФХ, такие хозяйства регистрировались районным (городским) Советом народных депутатов после выдачи государственного акта на право пожизненно наследуемого владения, собственности на земельный участок или подписания договора аренды земельного участка. После регистрации КФХ приобретало статус юридического лица. Указанный Закон не предусматривал для КФХ учредительных документов в виде устава и учредительного договора.

КФХ является самостоятельным хозяйствующим субъектом с правами юридического лица, представленным отдельным гражданином, семьей или группой лиц, ведущих производство, переработку и реализацию сельскохозяйственной продукции на основе использования имущества и находящихся в их пользовании, в том числе в аренде, в пожизненном наследуемом владении или в собственности земельных участков. После регистрации КФХ приобретает статус юридического лица: открывает расчетный и другие счета, включая валютный, в учреждении банка; имеет печать; вступает в деловые отношения с другими предприятиями, организациями, учреждениями и гражданами; учитывается в качестве самостоятельного товаропроизводителя советскими, хозяйственными и общественными учреждениями при разработке программ экономического и социального развития региона.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 11.11.1997 N 3917/97 даны разъяснения, связанные с вступлением в силу части первой Гражданского кодекса РФ применительно к КФХ, созданным ранее в качестве юридических лиц. В частности, в нем было указано, что в законе отсутствует указание на необходимость приведения в соответствие с новыми нормами Гражданского кодекса РФ учредительных документов таких КФХ.

Таким образом, ранее принятые учредительные документы КФХ как юридических лиц продолжают действовать и должны учитываться судами при разрешении споров. Автоматической утраты статуса юридического лица в отношении ранее созданного в качестве юридического лица КФХ в связи с вступлением в силу части первой Гражданского кодекса РФ не происходит.

Закон о КФХ 1990 года перестал действовать после появления Закона о КФХ 2003 года.

Но в п. 3 ст. 23 действующего Закона о КФХ прописано, что КФХ, созданные как юридические лица в соответствии с Законом о КФХ 1990 года, вправе сохранить статус юридического лица на период до 1 января 2021 г. На такие КФХ нормы данного Закона, а также нормы иных нормативных правовых актов РФ, регулирующих деятельность КФХ, распространяются постольку, поскольку иное не вытекает из федерального закона, иных нормативных правовых актов РФ или существа правоотношения. Таким образом, последующее законодательство о КФХ не обусловливало сохранение ими статуса юридического лица утверждением устава или заключением учредительного договора.

Ни Закон о КФХ 1990 года, действовавший на день создания хозяйства, ни последующее законодательство о КФХ не определяет для КФХ, сохраняющих статус юридического лица, определенную структуру органов управления с распределением между ними компетенции по управлению делами хозяйства.

В соответствии с п. 2 ст. 8 Закона о КФХ, положения которого распространяются на КФХ, сохранившие статус юридического лица, распоряжение имуществом хозяйства производится в интересах КФХ его главой.

Таким образом, КФХ представило все документы, необходимые для оказания рассматриваемой государственной услуги. Поэтому отказ департамента в предоставлении КФХ в собственность за плату земельного участка является незаконным.

А тот довод, что на момент обращения в департамент КФХ состояло из трех человек, опровергается. В деле имеются документы о выходе двух человек из состава членов КФХ. Поэтому воля КФХ на приватизацию данного земельного участка выражена в заявлении главы хозяйства, полученном департаментом.

Раздел II. НАЛОГИ И ВЗНОСЫ

Глава 1. ОБЯЗАТЕЛЬНЫЕ СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ

§ 1. Великий перелом

Прежде всего заметим, что написание нашей книги пришлось на очередной переломный момент в начислении обязательных страховых взносов.

С 1 января 2017 г. всем известный Закон о страховых взносах "приказал долго жить" (ст. 18 Федерального закона от 03.07.2016 N 250-ФЗ). Его функции перехватили на себя гл. 2.1 "Страховые взносы в Российской Федерации" и гл. 34 "Страховые взносы" НК РФ.

По большому счету для налогоплательщиков принципиально ничего не изменилось: как начисляли обязательные страховые взносы, так и будут начислять. Просто контроль за их уплатой возьмет на себя налоговое ведомство.

Объем текста названных глав сильно недотягивает до объема Закона о страховых взносах. Но тут-то как раз все просто: очень много вопросов, связанных с уплатой страховых взносов, теперь будут регулироваться соответствующими положениями Налогового кодекса РФ, для чего в нужные места были добавлены слова "страховые взносы".

Но кое-что (как это всегда происходит при больших реформациях) все-таки реально поменялось.

Статья 18.1 НК РФ гласит:

"1. В Российской Федерации настоящим Кодексом устанавливаются страховые взносы, которые являются федеральными и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

2. Страховые взносы отменяются настоящим Кодексом".

В силу п. 3 ст. 8 НК РФ под **страховыми взносами** понимаются обязательные платежи: на обязательное пенсионное страхование, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование, взимаемые с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования.

Кроме этого, страховыми взносами также признаются взносы, взимаемые с организаций в целях дополнительного социального обеспечения отдельных категорий физических лиц.

При этом согласно п. 3 ст. 2 НК РФ к отношениям по установлению и взиманию страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и страховых взносов на обязательное медицинское страхование неработающего населения, а также к отношениям, возникающим в процессе осуществления контроля за уплатой указанных страховых взносов, обжалования актов, действий (бездействия) должностных лиц соответствующих органов контроля и привлечения к ответственности виновных лиц, Налоговый кодекс РФ не применяется.

Как указано в ст. 80 НК РФ, расчет по страховым взносам представляет собой письменное заявление или заявление плательщика страховых взносов, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика:

- об объекте обложения страховыми взносами;

- о базе для исчисления страховых взносов;

- об исчисленной сумме страховых взносов;

- о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты страховых взносов.

Есть приятный бонус: согласно п. 1 ст. 5 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах в части регулирования страховых взносов в общем случае вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного расчетного периода по страховым взносам.

Обязанностям плательщика взносов посвящен новый п. 3.4 в ст. 23 НК РФ.

Плательщики, в частности, обязаны:

- уплачивать страховые взносы;

- вести учет объектов обложения взносами, сумм исчисленных взносов по каждому физическому лицу, в пользу которого производились выплаты и иные вознаграждения;

- представлять налоговикам по месту учета расчеты по страховым взносам;

- представлять налоговикам документы, необходимые для исчисления и уплаты страховых взносов;

- представлять налоговикам сведения о застрахованных лицах в системе индивидуального (персонифицированного) учета;

- обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления и уплаты страховых взносов, в течение шести лет;

- сообщать в налоговую инспекцию по месту нахождения российской организации - плательщика страховых взносов о наделении обособленного подразделения, созданного на территории Российской Федерации, полномочиями по начислению выплат и вознаграждений в пользу физических лиц в течение одного месяца со дня наделения его соответствующими полномочиями.

В соответствии с новым пп. 15 п. 1 ст. 32 НК РФ обязанностью налоговиков стало представление в электронной форме в территориальные органы Пенсионного фонда РФ, ФСС России, ФФОМС сведений о постановке на налоговый учет:

- российских организаций по месту нахождения их обособленных подразделений, которые начисляют выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц;

- иностранных организаций, действующих на территории Российской Федерации;

- международных организаций в качестве плательщиков страховых взносов;

- физических лиц в качестве адвокатов, нотариусов, занимающихся частной практикой, арбитражных управляющих, оценщиков, медиаторов, патентных поверенных;

- иных физических лиц - плательщиков страховых взносов.

Указанные сведения налоговики обязаны представить не позднее трех дней, следующих за днем внесения их в Единый государственный реестр налогоплательщиков.

Статьи 78 и 79 НК РФ также пополнились новыми пунктами.

Сумма излишне уплаченных страховых взносов подлежит зачету по соответствующему фонду, в бюджет которого эта сумма была зачислена, в счет предстоящих платежей плательщика по этому взносу, задолженности по соответствующим пеням и штрафам или возврату (п. 1.1 ст. 78 НК РФ).

Возврат взносов в Пенсионный фонд РФ не производится в случае, если по сообщению территориального управления Пенсионного фонда РФ сведения о сумме излишне уплаченных пенсионных страховых взносов представлены плательщиком в составе сведений индивидуального (персонифицированного) учета и учтены на индивидуальных лицевых счетах застрахованных лиц в системе обязательного пенсионного страхования (п. 6.1 ст. 78 НК РФ).

Возврат суммы излишне взысканных страховых взносов при наличии у плательщика задолженности по соответствующим пеням и штрафам производится только после зачета этой суммы в счет погашения указанной задолженности.

Возврат суммы излишне взысканных страховых пенсионных взносов не производится в случае, если по сообщению территориального управления Пенсионного фонда РФ сведения о сумме излишне взысканных взносов учтены на индивидуальных лицевых счетах застрахованных лиц в системе обязательного пенсионного страхования (п. 1.1 ст. 79 НК РФ).

В п. 3 ст. 420 НК РФ прописано, что объектом обложения страховыми взносами для предпринимателей, адвокатов, нотариусов, оценщиков и т.п. плательщиков признается МРОТ, установленный на начало соответствующего расчетного периода, а в случае, если доход плательщика за расчетный период превысит 300 тыс. руб., то объектом обложения страховыми взносами также признается доход, полученный плательщиком страховых взносов.

В отличие от ст. 8 Закона о страховых взносах, в ст. 421 НК РФ установлено, что база для исчисления взносов теперь определяется не за расчетный период (т.е. календарный год), а по истечении каждого календарного месяца.

В ч. 4 ст. 8 Закона о страховых взносах база для начисления страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, уплачиваемых в ФСС России, для организаций в отношении каждого физического лица была ограничена суммой в размере 415 тыс. руб., полученных нарастающим итогом с начала расчетного периода.

В п. 3 ст. 421 НК РФ предусмотрено, что предельная величина базы для взносов в ФСС России, а также в Пенсионный фонд РФ остается, но конкретная величина не указывается.

Сильно изменился порядок определения базы для начисления взносов в случае выплаты вознаграждения работникам в натуральной форме.

Ранее величина базы определялась исходя из цен, указанных сторонами договора, а при государственном регулировании цен - исходя из государственных регулируемых розничных цен. Теперь цены определяются в порядке ст. 105.3 НК РФ.

Кроме этого, внесено небольшое, но очень важное уточнение: из стоимости товаров, работ и услуг нужно вычесть ту часть, которая была оплачена самим гражданином.

Расчет страховых взносов нужно представлять раз в квартал не позже 30-го числа месяца, следующего за отчетным или расчетным периодом.

Ранее этот срок зависел от того, в бумажном или электронном виде составлен расчет. Форма 4-ФСС в электронном виде подавалась не позднее 25-го числа, а в бумажном - не позднее 20-го числа месяца, следующего после отчетного периода.

Форма РСВ-1 ПФР в электронном виде представлялась не позднее 20-го числа, а в бумажном - не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным периодом.

В настоящее время расчет нужно сдавать не в отделения фондов, а в налоговую инспекцию.

**Обратите внимание**: последний срок уплаты взносов остается прежним - 15-е число месяца, следующего за месяцем начисления взносов.

Форма расчетов и порядок их представления утверждены Приказом ФНС России от 10.10.2016 N ММВ-7-11/551@.

В п. 7 ст. 431 НК РФ уточняется, что в случае, если в представленном расчете сведения о совокупной сумме страховых взносов в Пенсионный фонд РФ, исчисленных плательщиком за расчетный или отчетный период, не соответствуют указанной в данном расчете сумме взносов по каждому застрахованному физическому лицу, такой расчет считается непредставленным. Налоговики отправят плательщику соответствующее уведомление не позднее дня, следующего за днем представления расчета.

В пятидневный срок со дня получения указанного уведомления плательщик взносов обязан представить расчет, в котором ошибка устранена. И датой представления расчета будет считаться дата представления расчета, первоначально признанного непредставленным.

С 1 января 2017 г. вступили в силу новации и для КФХ, но, прямо скажем, не особо серьезные.

**Во-первых**, главы КФХ должны теперь представлять расчет по страховым взносам не до 1 марта года, следующего за истекшим расчетным периодом, а до 30 января.

**Во-вторых**, при прекращении деятельности КФХ на подачу расчета ему отводится не 12 рабочих, а 15 календарных дней.

В ст. 431 НК РФ указано, что данные расчетов по страховым взносам в ФСС России и о суммах расходов плательщиков на выплаты страхового обеспечения направляются налоговиками в соответствующий территориальный орган ФСС России для проведения проверки правильности расходов плательщика на выплаты страхового обеспечения.

Копии решений о выделении или об отказе в выделении средств на возмещение расходов страхователя на выплату страхового обеспечения, о непринятии к зачету расходов на выплату страхового обеспечения направляются территориальным органом ФСС России налоговикам в трехдневный срок со дня принятия соответствующего решения.

И как гласит новый п. 2.1 ст. 70 НК РФ, требование об уплате страховых взносов на основании полученного от ФСС России решения о непринятии к зачету расходов на выплату страхового обеспечения, принятого по результату проверки обоснованности заявленных расходов, должно быть направлено налоговиками плательщику страховых взносов в течение 10 дней со дня получения налоговиками соответствующего решения.

Кстати, отметим, что п. 2 ст. 431 НК РФ, где сказано, что сумма страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством уменьшается плательщиками страховых взносов на сумму произведенных ими расходов на выплату данного страхового обеспечения, действует до 31 декабря 2020 г.

Для тех плательщиков, которые платят взносы исходя из МРОТ и из превышения лимита в 300 тыс. руб., неприятным сюрпризом стал п. 2 ст. 432 НК РФ: в случае неуплаты или неполной уплаты страховых взносов этими плательщиками в установленный срок налоговики, в соответствии со ст. 430 НК РФ, определяют сумму страховых взносов, подлежащую уплате за расчетный период такими плательщиками.

При превышении суммы страховых взносов, определенной налоговиками, над суммой взносов, фактически уплаченных плательщиком за расчетный период, налоговики зафиксируют у плательщика наличие недоимки.

Статью 58 Закона о страховых взносах, посвященную пониженным тарифам страховых взносов, заменила ст. 427 НК РФ.

Не все льготники "переживут" перемены. Так, в новой статье не оказалось:

- сельскохозяйственных товаропроизводителей;

- организаций народных художественных промыслов и семейных (родовых) общин;

- компаний и предпринимателей на ЕСХН;

- плательщиков страховых взносов, производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, являющимся инвалидами I, II или III группы;

- российских компаний и предпринимателей, занимающихся производством, выпуском в свет (в эфир) или изданием СМИ;

- компаний, оказывающих инжиниринговые услуги.

§ 2. Что мы имеем на сегодняшний день?

Согласно п. 1 ст. 7 Закона об обязательном пенсионном страховании к застрахованным лицам относятся члены КФХ.

На основании пп. 1 п. 1 ст. 11 данного Закона регистрация и снятие с регистрационного учета производятся в территориальных органах Пенсионного фонда РФ для работодателей - организаций, КФХ, физических лиц, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей и самостоятельно уплачивающих страховые взносы в Пенсионный фонд РФ, в срок, не превышающий трех рабочих дней со дня представления в территориальные органы Пенсионного фонда РФ налоговиками сведений, содержащихся соответственно в ЕГРЮЛ и ЕГРИП и представляемых в порядке, определяемом уполномоченным Правительством РФ федеральным органом исполнительной власти.

Данный порядок утвержден Постановлением Правительства РФ от 22.12.2011 N 1092 "О порядке представления в регистрирующий орган иными государственными органами сведений в электронной форме, необходимых для осуществления государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, а также для ведения Единых государственных реестров юридических лиц и индивидуальных предпринимателей".

Как прописано в ч. 3 ст. 13 Федерального закона от 28.12.2013 N 400-ФЗ "О страховых пенсиях", при исчислении страхового стажа периоды деятельности лиц, самостоятельно обеспечивающих себя работой, глав и членов КФХ, членов семейных (родовых) общин коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока РФ, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, периоды работы у физических лиц по договорам включаются в страховой стаж при условии уплаты страховых взносов в Пенсионный фонд РФ.

В ч. 3 ст. 2 Федерального закона от 29.12.2006 N 255-ФЗ "Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством" установлено, что адвокаты, индивидуальные предприниматели, члены КФХ, физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями, члены семейных (родовых) общин коренных малочисленных народов Севера подлежат обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в случае, если они добровольно вступили в отношения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и уплачивают за себя страховые взносы в соответствии со ст. 4.5 этого Закона.

В ст. 4.5 названного Закона установлен следующий порядок добровольного вступления в правоотношения по обязательному социальному страхованию.

Указанные лица вступают в правоотношения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством путем подачи заявления в территориальный орган ФСС России по месту жительства.

Они уплачивают страховые взносы в ФСС России, исходя из стоимости страхового года.

Стоимость страхового года определяется как произведение МРОТ, установленного федеральным законом на начало финансового года, за который уплачиваются страховые взносы, и тарифа страховых взносов, установленного в пп. 2 п. 2 ст. 425 НК РФ в части страховых взносов в ФСС России, увеличенное в 12 раз.

Уплата страховых взносов лицами, добровольно вступившими в правоотношения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, производится не позднее 31 декабря текущего года начиная с года подачи заявления о добровольном вступлении в правоотношения по обязательному социальному страхованию.

Лица, добровольно вступившие в правоотношения по обязательному социальному страхованию, перечисляют страховые взносы на счета территориальных органов ФСС России путем безналичных расчетов, или путем внесения наличных денег в кредитную организацию, или почтовым переводом.

Лица, добровольно вступившие в правоотношения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, приобретают право на получение страхового обеспечения при условии уплаты ими страховых взносов в указанном размере за календарный год, предшествующий календарному году, в котором наступил страховой случай.

В случае если лицо, добровольно вступившее в правоотношения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, не уплатило страховые взносы за соответствующий календарный год в срок до 31 декабря текущего года, имевшиеся между ним и страховщиком правоотношения по данному обязательному социальному страхованию считаются прекратившимися.

Порядок уплаты страховых взносов лицами, добровольно вступившими в правоотношения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, в том числе порядок прекращения с ними правоотношений по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, определяется Правительством РФ (см. Постановление Правительства РФ от 02.10.2009 N 790 "О порядке уплаты страховых взносов лицами, добровольно вступившими в правоотношения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством").

Как прописано в п. 2 ч. 1 ст. 2.1 Федерального закона "Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством", страхователями по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством являются лица, производящие выплаты физическим лицам, подлежащим обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, в том числе главы КФХ.

В ч. 2 этой статьи предусмотрено, что к страхователям приравниваются адвокаты, индивидуальные предприниматели, члены КФХ, физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями, члены семейных (родовых) общин коренных малочисленных народов Севера, добровольно вступившие в отношения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в соответствии со ст. 4.5 данного Закона. Указанные лица осуществляют права и несут обязанности страхователей, предусмотренные названным Законом, за исключением прав и обязанностей, связанных с выплатой страхового обеспечения застрахованным лицам.

Если страхователь одновременно относится к нескольким категориям страхователей, указанных в ч. 1 и 2 ст. 2.1 рассматриваемого Закона, исчисление и уплата страховых взносов производятся им по каждому основанию.

Проще говоря, глава КФХ, если в КФХ трудятся наемные работники, должен будет в обязательном порядке начислять страховые взносы в пользу наемных работников и начислять обязательные страховые взносы в отношении себя и членов КФХ, если он и они добровольно вступили в отношения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

На основании п. 3 ст. 10 Федерального закона от 29.11.2010 N 326-ФЗ "Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации" застрахованными лицами являются граждане РФ, постоянно или временно проживающие в Российской Федерации иностранные граждане, лица без гражданства, являющиеся членами КФХ.

Нужно ли платить КФХ обязательные страховые взносы по социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний?

Вообще-то, да - в отношении наемных работников.

Как указано в ст. 3 Федерального закона от 24.07.1998 N 125-ФЗ "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний", **объект обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний** - это имущественные интересы физических лиц, связанные с утратой этими физическими лицами здоровья, профессиональной трудоспособности или их смертью вследствие несчастного случая на производстве или профессионального заболевания.

Застрахованным является физическое лицо, подлежащее обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в соответствии с положениями п. 1 ст. 5 названного Закона (это в первую очередь физические лица, выполняющие работу на основании трудового договора, заключенного со страхователем).

Физические лица, выполняющие работу на основании гражданско-правового договора, предметом которого являются выполнение работ и (или) оказание услуг, договора авторского заказа, подлежат обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, если в соответствии с указанными договорами заказчик обязан уплачивать страховщику страховые взносы.

Страхователем признается юридическое лицо любой организационно-правовой формы или физическое лицо, нанимающее лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Страховщиком является ФСС России.

На основании ст. 6 рассматриваемого Закона регистрация страхователей производится в территориальных органах ФСС России в следующем порядке.

Регистрация страхователей - юридических лиц осуществляется в срок, не превышающий трех рабочих дней со дня представления в территориальные органы ФСС России налоговиками сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ и представляемых в порядке, установленном Правилами представления в регистрирующий орган иными государственными органами сведений в электронной форме, необходимых для осуществления государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, а также для ведения Единых государственных реестров юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, утвержденными Постановлением Правительства РФ от 22.12.2011 N 1092.

Регистрация страхователей - физических лиц, заключивших трудовой договор с работником, осуществляется по месту жительства страхователя на основании заявления о регистрации в качестве страхователя, представляемого в срок не позднее 30 календарных дней со дня заключения трудового договора с первым из принимаемых работников.

Регистрация страхователей - физических лиц, обязанных уплачивать страховые взносы в связи с заключением гражданско-правового договора, предметом которого являются выполнение работ или оказание услуг, осуществляется по месту жительства страхователя на основании заявления о регистрации в качестве страхователя, представляемого в срок не позднее 30 календарных дней со дня заключения указанного договора.

Форма данного заявления приводится в приложении N 2 к Административному регламенту Фонда социального страхования Российской Федерации по предоставлению государственной услуги по регистрации и снятию с регистрационного учета страхователей - физических лиц, заключивших трудовой договор с работником, утвержденному Приказом Минтруда России от 25.10.2013 N 574н.

Согласно п. 1 ст. 22 Федерального закона "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний" страховые взносы уплачиваются страхователем исходя из страхового тарифа с учетом скидки или надбавки, устанавливаемых страховщиком.

Страховые тарифы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний устанавливаются в процентах к начисленной оплате труда по всем основаниям (доходу) застрахованных, а в соответствующих случаях - к сумме вознаграждения по гражданско-правовому договору в соответствии с видами экономической деятельности по классам профессионального риска.

На основании ст. 1 Федерального закона от 19.12.2016 N 419-ФЗ "О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов" в 2017 году и в плановый период 2018 и 2019 годов страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний уплачиваются страхователем в порядке и по тарифам, которые установлены Федеральным законом от 22.12.2005 N 179-ФЗ "О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2006 год".

Как указано в п. 2 ст. 430 НК РФ, главы КФХ уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и на обязательное медицинское страхование за себя и за каждого члена КФХ.

При этом размер страховых взносов в целом по КФХ определяется по каждому соответствующему виду обязательного социального страхования как произведение МРОТ, установленного федеральным законом на начало календарного года, за который уплачиваются страховые взносы, увеличенного в 12 раз, тарифов страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и на обязательное медицинское страхование, установленных в п. 2 ст. 425 НК РФ, и количества всех членов КФХ, включая главу КФХ.

В п. 2 ст. 425 НК РФ установлены следующие тарифы:

- на обязательное пенсионное страхование в пределах установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов по данному виду страхования - 26%;

- обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в пределах установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов по данному виду страхования - 2,9%;

- обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в отношении выплат и иных вознаграждений в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих в Российской Федерации (за исключением высококвалифицированных специалистов в соответствии с Федеральным законом от 25.07.2002 N 115-ФЗ "О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации"), в пределах установленной предельной величины базы по данному виду страхования - 1,8%;

- обязательное медицинское страхование - 5,1%.

Как установлено в п. 3 ст. 432 НК РФ, главы КФХ представляют в налоговую инспекцию по месту учета расчет по страховым взносам до 30 января календарного года, следующего за истекшим расчетным периодом.

Физические лица, прекратившие деятельность в качестве главы КФХ до конца расчетного периода, обязаны не позднее 15 календарных дней с даты государственной регистрации прекращения физическим лицом деятельности в качестве главы КФХ представить в налоговую инспекцию по месту учета расчет по страховым взносам за период с начала расчетного периода по дату государственной регистрации прекращения физическим лицом деятельности в качестве главы КФХ включительно. Сумма страховых взносов, подлежащая уплате в соответствии с указанным расчетом, подлежит уплате в течение 15 календарных дней со дня подачи такого расчета (п. 4 ст. 432 НК РФ).

Согласно п. 7 ст. 80 НК РФ формы и порядок заполнения форм налоговых деклараций или расчетов, а также форматы и порядок представления налоговых деклараций или расчетов и прилагаемых к ним документов в соответствии с Налоговым кодексом РФ в электронной форме утверждаются ФНС России по согласованию с Минфином России.

И вот Приказом ФНС России от 10.10.2016 N ММВ-7-11/551@ была утверждена форма расчета для обязательных страховых взносов. Таким образом, форма 4-ФСС, утвержденная Приказом ФСС России от 26.02.2015 N 59, форма РСВ-1 ПФР, утвержденная Постановлением правления Пенсионного фонда РФ от 16.01.2014 N 2п, и форма РСВ-2, утвержденная Постановлением правления Пенсионного фонда РФ от 11.01.2016 N 2п, уходят в прошлое.

В новой форме для КФХ целиком отведен разд. 2 "Сводные данные об обязательствах плательщиков страховых взносов - глав крестьянских (фермерских) хозяйств" расчета по страховым взносам. Установлен следующий порядок заполнения разд. 2.

Этот раздел включает в себя показатели сумм страховых взносов, подлежащих уплате в бюджет, по данным плательщиков - глав КФХ с указанием кодов бюджетной классификации, на которые подлежит зачислению сумма страховых взносов.

Раздел 2 заполняется главами КФХ.

По строке 010 отражается код в соответствии с ОКТМО. При этом указывается код муниципального образования, межселенной территории, населенного пункта, входящего в состав муниципального образования, на территории которого производится уплата страховых взносов плательщиком.

По строке 020 отражается код бюджетной классификации, на который зачисляются страховые взносы на обязательное пенсионное страхование.

По строке 030 отражается сумма страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, подлежащая уплате в бюджет за расчетный период в соответствии со ст. 430 и 432 НК РФ.

По строке 040 и строке 050 отражаются аналогичные данные по страховым взносам на обязательное медицинское страхование.

Приложение N 1 к разд. 2 заполняется так.

Строки 010 - 090 заполняются на каждого члена КФХ, включая главу КФХ, за каждый период - в пределах расчетного года, в течение которого физическое лицо являлось членом КФХ.

В строках 010 - 030 указываются полностью фамилия, имя, отчество члена КФХ, в том числе главы КФХ в соответствии с документами, удостоверяющими личность.

В строке 040 указывается ИНН каждого члена КФХ, включая главу КФХ, в соответствии со свидетельством о постановке на учет физического лица в налоговой инспекции (при наличии).

В строке 050 указывается СНИЛС застрахованного лица в системе персонифицированного учета Пенсионного фонда РФ каждого члена КФХ, включая главу КФХ, в соответствии со страховым свидетельством обязательного пенсионного страхования.

В строке 060 указывается год рождения каждого члена КФХ, в том числе главы КФХ.

В строке 070 указывается дата вступления (в расчетном периоде) в члены КФХ в соответствии с заявлением.

В строке 080 указывается дата выхода (в расчетном периоде) из состава КФХ в соответствии с заявлением.

Если член КФХ состоял в хозяйстве в течение всего расчетного периода, то в строках 070 и 080 вносятся соответственно даты начала и окончания расчетного периода, за который представляется расчет.

В строке 090 в графах 1 - 2 отражаются суммы страховых взносов, подлежащие уплате в бюджет за каждого члена КФХ, включая его главу, на обязательное пенсионное страхование и обязательное медицинское страхование соответственно.

§ 3. Тонкости и детали

Глава 34 НК РФ о страховых взносах только начала действовать, поэтому ни разъяснения чиновников, ни судебная практика по ее применению еще не накопились.

Однако нужно сказать прямо - глобальных изменений в самом механизме начисления обязательных страховых взносов не произошло. Просто контроль за начислением и уплатой взносов перешел от внебюджетных фондов к налоговикам.

Поэтому вполне можно (по крайней мере пока) использовать разъяснения чиновников, относящиеся к периоду действия Закона о страховых взносах.

Начнем с ситуации, когда КФХ юридически существует, но фактически ничего не делает. Обязан ли в этом случае глава КФХ уплачивать взносы за себя и за членов хозяйства?

Советник государственной гражданской службы РФ 1 класса Минтруда России О.В. Старикова в ответе на этот вопрос 13 сентября 2013 г. указала следующее.

В соответствии с п. 3 ст. 2 Закона о страховых взносах для целей указанного Закона главы КФХ признаются индивидуальными предпринимателями (аналогичное положение включено в п. 2 ст. 11 НК РФ).

Учитывая положения ч. 2 ст. 14 Закона о страховых взносах, плательщики страховых взносов - главы КФХ уплачивают соответствующие страховые взносы в Пенсионный фонд РФ и ФФОМС в фиксированном размере за себя и за каждого члена КФХ в порядке, аналогичном порядку, установленному для индивидуальных предпринимателей, не производящих выплаты физическим лицам (такое же положение содержится в п. 2 ст. 430 НК РФ).

Налог - это безвозмездный платеж, не имеющий адресной основы. В отличие от налога страховые взносы на обязательное пенсионное страхование - это индивидуально возмездные обязательные платежи, которые уплачиваются в Пенсионный фонд РФ и персональным целевым назначением которых является обеспечение права гражданина на получение обязательного страхового обеспечения по обязательному пенсионному страхованию.

В силу специфики деятельности КФХ, чтобы не ставить приобретение главами и членами КФХ права на трудовую пенсию или ее перерасчет в зависимость от получения дохода, установлена обязанность уплаты страховых взносов этой категорией страхователей независимо от размера доходов в конкретном отчетном или расчетном периоде.

Уплата страховых взносов в государственные внебюджетные фонды главами КФХ производится с момента приобретения статуса главы КФХ и до момента исключения из ЕГРИП в связи с прекращением деятельности физического лица в качестве главы КФХ. Запись в реестр производится на основании поданного в регистрирующий орган заявителем заявления о государственной регистрации прекращения деятельности.

Не предприняв этих действий, глава КФХ сохраняет свой статус и обязан уплачивать упомянутые страховые взносы, даже если фактически КФХ деятельности не ведет.

А что, если глава КФХ - это женщина и она находится в отпуске по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет?

Такая ситуация была рассмотрена в письме Минтруда России от 26.12.2014 N 17-3/10/В-9045.

В случае если КФХ создано одним физическим лицом - главой КФХ, зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя, такой глава КФХ не уплачивает страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и обязательное медицинское страхование в фиксированных размерах в течение определенных периодов, когда им не ведется соответствующая деятельность, например за период ухода за ребенком до достижения им возраста полутора лет.

В случае если КФХ создано несколькими физическими лицами - членами КФХ - и глава КФХ снимает с себя полномочия главы, в частности, в связи с уходом за ребенком до достижения им возраста полутора лет, то такое лицо не освобождается от уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и обязательное медицинское страхование за себя в фиксированных размерах. Почему? Чиновники объясняют это так.

В соответствии со ст. 5 Закона о КФХ КФХ считается созданным со дня его государственной регистрации. Исходя из положений Федерального закона "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" государственная регистрация КФХ производится в порядке, установленном для государственной регистрации физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей. Государственная регистрация КФХ производится путем внесения в ЕГРИП сведений о главе КФХ.

Вместе с тем в п. 5 ст. 23 ГК РФ предусмотрено, что главой КФХ может быть гражданин, зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя.

В соответствии с п. 3 ст. 2 Закона о страховых взносах (в настоящее время - п. 2 ст. 11 НК РФ) главы КФХ признаются индивидуальными предпринимателями.

В силу п. 2 ч. 1 ст. 5 Закона о страховых взносах (сейчас - пп. 2 п. 1 ст. 419 НК РФ) главы КФХ являются плательщиками обязательных страховых взносов в фиксированном размере за себя и за каждого члена КФХ.

В соответствии с ч. 6 ст. 14 Закона о страховых взносах указанные плательщики страховых взносов не исчисляют и не уплачивают обязательные страховые взносы в фиксированных размерах за периоды, указанные в пп. 1 (в части военной службы по призыву), 3, 6 - 8 п. 1 ст. 11 Федерального закона от 17.12.2001 N 173-ФЗ "О трудовых пенсиях в Российской Федерации", в течение которых ими не велась соответствующая деятельность, при условии представления документов, подтверждающих отсутствие деятельности в указанные периоды (аналогичное положение закреплено в п. 7 ст. 430 НК РФ). К таким периодам, в частности, относится период ухода одного из родителей за каждым ребенком до достижения им возраста полутора лет.

Таким образом, если КФХ создано одним гражданином, являющимся главой КФХ, он не уплачивает страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и обязательное медицинское страхование в фиксированных размерах за период ухода за ребенком до достижения им возраста полутора лет.

В противном случае, если КФХ состоит из нескольких членов и физическое лицо перестает быть главой КФХ, не прекращая при этом членство в КФХ, норма, предусмотренная в ч. 6 ст. 14 Закона о страховых взносах, на него не распространяется и, соответственно, страховые взносы в фиксированном размере за данное лицо уплачиваются в общем порядке новым главой КФХ.

Но есть и еще вариант! Если такое физическое лицо все-таки остается главой КФХ, то за периоды, когда им не ведется соответствующая деятельность, в том числе за период ухода за ребенком до достижения им возраста полутора лет, данный глава КФХ не исчисляет и не уплачивает обязательные страховые взносы в фиксированных размерах за себя, так как фактически признается индивидуальным предпринимателем для целей законодательства РФ о страховых взносах.

А нужно ли главе КФХ уплачивать в виде страхового взноса 1% от суммы дохода, превышающего 300 тыс. руб.?

Нет, не нужно. Об этом было сказано в письме Минтруда России от 08.04.2015 N 17-3/ООГ-451.

Согласно ч. 2 ст. 14 Закона о страховых взносах (сейчас - п. 2 ст. 430 НК РФ) главы КФХ уплачивают соответствующие страховые взносы в Пенсионный фонд РФ и ФФОМС в фиксированном размере за себя и за каждого члена КФХ. При этом фиксированный размер страхового взноса по каждому соответствующему виду обязательного социального страхования определяется как произведение МРОТ, установленного федеральным законом на начало финансового года, за который уплачиваются страховые взносы, и тарифа страховых взносов в соответствующий фонд, установленного в ч. 2 ст. 12 Закона о страховых взносах, увеличенное в 12 раз.

В случае если КФХ состоит из нескольких членов, сумма фиксированного размера страхового взноса подлежит умножению на количество членов КФХ, включая главу КФХ.

Таким образом, независимо от размера доходов глава КФХ уплачивает страховые взносы в фиксированном размере без взимания 1% от суммы дохода, превышающего 300 тыс. руб.

Теперь перейдем к особому положению КФХ, созданных в виде юридического лица.

Эта неудобоваримая конструкция возникла на заре рыночной экономики в России благодаря Закону о КФХ 1990 года.

Потом, когда рыночное законодательство в России начало "устаканиваться", выяснилось, что такая форма КФХ не очень-то вписывается в существующие реалии. Но единым махом ликвидировать такую форму КФХ у законодателей не поднялась рука.

Исходя из положений п. 3 ст. 23 Закона о КФХ и ст. 86.1 ГК РФ КФХ, которые созданы как юридические лица в соответствии с Законом о КФХ 1990 года, вправе сохранить статус юридического лица на период до 1 января 2021 г.

В одном из частных запросов главой КФХ был задан такой вопрос. Должен ли глава КФХ, созданного как юридическое лицо, уплачивать страховые взносы еще и в фиксированном размере, если КФХ как юридическим лицом уплачиваются страховые взносы, исчисляемые с заработной платы главы КФХ и работников КФХ? Не возникает ли в этом случае двойного обложения?

Минтрудом России в 2016 году был дан следующий ответ.

Главы КФХ относятся к индивидуальным предпринимателям. Они уплачивают страховые взносы в фиксированном размере за себя и за каждого члена КФХ независимо от суммы полученного дохода. В общем, законодатель приравнивает глав КФХ для целей уплаты ими обязательных страховых взносов к индивидуальным предпринимателям независимо от того, когда и в какой форме создано КФХ. В ст. 86.1 ГК РФ прописано, что КФХ, создаваемым 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 КФХ имущественных вкладов.

В соответствии со ст. 4 Закона о КФХ граждане, изъявившие желание создать КФХ, заключают между собой соглашение. Соглашение о создании КФХ должно содержать в том числе сведения о его членах, о признании главой хозяйства одного из членов этого КФХ, о полномочиях главы хозяйства в соответствии со ст. 17 Закона о КФХ, о правах и обязанностях членов КФХ, о порядке принятия в члены хозяйства и порядке выхода из членов КФХ, о порядке распределения полученных от деятельности хозяйства плодов, продукции и доходов.

На основании ст. 15 Закона о КФХ члены КФХ устанавливают по взаимному согласию внутренний распорядок хозяйства, права и обязанности с учетом квалификации и хозяйственной необходимости, а также ответственность за неисполнение установленных обязанностей. Каждый член КФХ имеет право на часть доходов, полученных от деятельности хозяйства в денежной или натуральной форме, плодов, продукции. Это составляет личный доход каждого члена КФХ. Размер и форма выплаты каждому члену хозяйства личного дохода определяются по соглашению между членами КФХ.

Главой КФХ по взаимному согласию членов хозяйства признается один из его членов.

Таким образом, отношения между главой КФХ и его членами, в частности размер и форма выплаты части доходов, полученных от деятельности КФХ, определяются соглашением, заключенным между членами КФХ, и регулируются вне рамок трудовых договоров. Следовательно, ни глава, ни члены КФХ не являются наемными работниками по отношению к КФХ.

Вместе с тем согласно ст. 17 Закона о КФХ глава КФХ принимает на работу в хозяйство работников и производит их увольнение.

В соответствии с ч. 3 ст. 5 Закона о страховых взносах (в настоящее время - п. 2 ст. 419 НК РФ), если плательщик страховых взносов относится одновременно к нескольким категориям плательщиков страховых взносов, он исчисляет и уплачивает страховые взносы по каждому основанию.

Следовательно, выплаты и иные вознаграждения, производимые КФХ в пользу наемных работников хозяйства в рамках трудовых отношений, на основании ч. 1 ст. 7 Закона о страховых взносах подлежат обложению страховыми взносами в государственные внебюджетные фонды в общем порядке (схожее положение включено в п. 1 ст. 420 НК РФ).

Таким образом, двойного обложения страховыми взносами главы КФХ и его членов не происходит. Они платят только фиксированные страховые платежи, так как никакой зарплаты в своем КФХ не получают в принципе. В обычном порядке обязательные страховые взносы начисляются в отношении наемных работников хозяйства, так как именно они и получают зарплату.

Перейдем к следующему вопросу: как взыскиваются недоимки по страховым взносам и пени с физических лиц, прекративших деятельность в качестве главы КФХ?

Этот вопрос рассматривался в письме Пенсионного фонда РФ от 25.11.2014 N НП-30-26/15223.

Чиновники напомнили, что для целей исчисления и уплаты страховых взносов главы КФХ приравнены к индивидуальным предпринимателям.

При непредставлении расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам (далее - РСВ-2) главами КФХ за себя и членов КФХ в 12-дневный срок с даты государственной регистрации прекращения физическим лицом деятельности в качестве главы КФХ отделение Пенсионного фонда РФ вправе провести выездную проверку физического лица за период его деятельности после внесения записи в ЕГРИП о прекращении деятельности лица в качестве главы КФХ, так как утрата физическим лицом статуса главы КФХ не является основанием прекращения обязанности по уплате страховых взносов.

При этом чиновники сослались на авторитет Конституционного Суда РФ, который в своем Определении от 25.01.2007 N 95-О-О указал истцу, что контроль в форме налоговых проверок направлен на обеспечение исполнения обязанности по уплате налога, которая прекращается с ликвидацией организации, а в случае с физическим лицом - со смертью налогоплательщика или с признанием его умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством РФ. Об этом сказано в ст. 44 НК РФ.

По результатам проведенной выездной проверки физического лица, утратившего статус главы КФХ, за период его деятельности в таком качестве Пенсионный фонд РФ доначисляет страховые взносы, выносит решение о привлечении его к ответственности и направляет требование об уплате недоимки по страховым взносам, пеней и штрафов, а также производит процедуру взыскания в судебном порядке путем подачи искового заявления в суд общей юрисдикции.

Как установлено в ч. 5.5 ст. 19 Закона о страховых взносах, срок для обращения в суд территориальным органом Пенсионного фонда РФ составляет шесть месяцев со дня истечения срока уплаты, указанного в требовании об уплате недоимки по страховым взносам, пеней и штрафов (аналогичное положение имеется в п. 3 ст. 46 НК РФ).

Вместе с тем в соответствии со ст. 36 Закона о страховых взносах в случаях отказа плательщика допустить должностных лиц Пенсионного фонда РФ для проведения выездной проверки на территорию или в помещение плательщика, отсутствия учета объектов обложения страховыми взносами или ведения такого учета с нарушением установленного порядка, приведшим к невозможности исчислить страховые взносы, руководитель группы, проводящий выездную проверку, составляет акт, подписываемый им и проверяемым лицом. В случае отказа проверяемого лица подписать указанный акт в нем делается соответствующая запись (аналогичные положения содержаться в ст. 91 НК РФ).

На основании такого акта Пенсионный фонд РФ по имеющимся у него данным о проверяемом лице или по аналогии вправе самостоятельно определить сумму страховых взносов, подлежащую уплате. Это закреплено также в ст. 29 Закона о страховых взносах, где содержится норма о том, что Пенсионный фонд РФ в вышеуказанных случаях наделен правом произвести расчет обязательств по страховым взносам, подлежащим уплате плательщиком в бюджет Пенсионного фонда РФ, расчетным путем на основании имеющейся у него информации о плательщике, а также данных об иных аналогичных плательщиках (схожее положение закреплено в ст. 31 НК РФ). Например, за основу можно взять последний представленный плательщиком РСВ-2 и рассчитать фиксированный размер страховых взносов, подлежащих уплате, за главу КФХ и членов КФХ исходя из данных такого РСВ-2.

Как указано в ч. 3 ст. 25 Закона о страховых взносах (п. 3 ст. 75 НК РФ), начисление пеней за каждый день просрочки исполнения обязанности по уплате страховых взносов производится со дня, следующего за установленным Законом о страховых взносах сроком уплаты сумм страховых взносов. Для снявшихся с регистрационного учета глав КФХ, которые в целях исчисления и уплаты страховых взносов приравнены к предпринимателям, срок уплаты установлен не позднее 15 календарных дней с даты государственной регистрации прекращения их деятельности включительно. Таким образом, начиная с 16-го дня с даты государственной регистрации прекращения указанными категориями плательщиков предпринимательской деятельности включительно производится начисление пеней на не уплаченную в установленный законодательством РФ срок сумму страховых взносов.

Напомним, что с 1 января 2017 г. всей этой работой занимаются налоговики. А у них и опыта, и возможностей по "выбиванию" задолженностей еще больше.

§ 4. Судебная практика

В связи с переносом механизма начисления и уплаты обязательных страховых взносов из Закона о страховых взносах в Налоговый кодекс РФ с 1 января 2017 г. судебная практика по новым правилам еще не успела сложиться.

Но так как произведенные изменения в самом механизме начисления и уплаты незначительные, то вполне можно - пока - использовать имеющуюся судебную практику, относящуюся к периоду действия Закона о страховых взносах.

При этом нужно пояснить момент с использованием страхового года.

Плательщиками страховых взносов являются страхователи, определяемые в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования, к которым относятся: индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой, - плательщики страховых взносов, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, - если в федеральном законе о конкретном виде обязательного социального страхования не предусмотрено иное. Об этом было сказано в п. 2 ч. 1 ст. 5 Закона о страховых взносах.

В еще более ранней редакции ч. 1 ст. 14 Закона о страховых взносах было установлено, что плательщики страховых взносов, указанные в п. 2 ч. 1 ст. 5 этого Закона, уплачивают соответствующие страховые взносы в Пенсионный фонд РФ и ФФОМС в размере, определяемом исходя из стоимости страхового года.

В ч. 2 ст. 14 Закона о страховых взносах было предусмотрено, что главы КФХ уплачивают соответствующие страховые взносы в Пенсионный фонд РФ и ФФОМС в размере, определяемом исходя из стоимости страхового года, за себя и за каждого члена КФХ. При этом общий размер страховых взносов по каждому соответствующему виду обязательного социального страхования определялся как произведение стоимости страхового года и количества всех членов КФХ, включая главу КФХ.

Из п. 1 ч. 1 ст. 5 Закона о страховых взносах следовало, что КФХ в случае найма работников по трудовым или иным договорам является страхователем в отношении указанных работников (застрахованных лиц) и уплачивает страховые взносы исходя из выплат и иных вознаграждений, начисляемых в пользу указанных физических лиц в рамках трудовых отношений.

В общем, для главы КФХ и членов КФХ взносы уплачивались исходя из стоимости страхового года, а для наемных работников хозяйства - в обычном порядке: за них взносы уплачивало хозяйство как работодатель.

В связи с вступлением в силу Федерального закона от 03.12.2012 N 243-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам обязательного пенсионного страхования" ч. 1 и 2 ст. 14 Закона о страховых взносах были изложены в новой редакции, кроме этого, ст. 14 была дополнена ч. 1.1 и 1.2.

В ч. 1 - 2 ст. 14 Закона о страховых взносах (в редакции Федерального закона от 03.12.2012 N 243-ФЗ) было указано следующее.

Такие плательщики страховых взносов, как индивидуальные предприниматели и иные лица, занимающиеся в установленном законодательством РФ порядке частной практикой, уплачивают соответствующие страховые взносы в Пенсионный фонд РФ и ФФОМС в фиксированных размерах.

Фиксированный размер страхового взноса по обязательному пенсионному страхованию определяется как произведение двукратного МРОТ, установленного федеральным законом на начало финансового года, за который уплачиваются страховые взносы, и соответствующего тарифа страховых взносов в Пенсионный фонд РФ, увеличенное в 12 раз.

Фиксированный размер страхового взноса по обязательному медицинскому страхованию определяется как произведение МРОТ, установленного федеральным законом на начало финансового года, за который уплачиваются страховые взносы, и соответствующего тарифа страховых взносов в ФФОМС, увеличенное в 12 раз.

Главы КФХ уплачивают соответствующие страховые взносы в Пенсионный фонд РФ и ФФОМС в фиксированном размере за себя и за каждого члена КФХ. При этом фиксированный размер страхового взноса по каждому соответствующему виду обязательного социального страхования определяется как произведение фиксированного размера страхового взноса и количества всех членов КФХ, включая главу КФХ.

Для чего мы это разъясняем? Дело в том, что те решения арбитражных судов, в которых идет речь о стоимости страхового года, не потеряли актуальности. Ведь и при старом, и при новом порядке обязательные страховые взносы уплачиваются главой КФХ и членами КФХ в фиксированном размере.

Итак, начинаем.

КФХ обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительными решений Пенсионного фонда РФ о взыскании страховых взносов, пеней и штрафов за счет денежных средств, находящихся на счетах плательщика страховых взносов в банках.

Решением суда первой инстанции решение управления было признано недействительным как не соответствующее Закону о страховых взносах.

Арбитражный апелляционный суд поддержал это решение.

Управление обратилось в ФАС Уральского округа за защитой: Пенсионный фонд РФ решил, что требования действующего законодательства возлагают на главу КФХ обязанность по уплате страховых взносов одновременно в качестве индивидуального предпринимателя и главы хозяйства.

Судьи установили, что КФХ как юридическое лицо зарегистрировано в территориальном органе Пенсионного фонда РФ как страхователь, а также как страхователь, осуществляющий выплаты физическим лицам. Глава КФХ зарегистрирован в ЕГРИП в качестве главы КФХ, а также поставлен фондом на учет в качестве страхователя.

Фонд, выявив неуплату главой КФХ фиксированного платежа за 2010 год, подлежащего уплате на основании ч. 2 ст. 14 Закона о страховых взносах, самостоятельно сформировал условный расчет по форме РСВ-2 по начисленным и уплаченным страховым взносам в отношении главы КФХ и направил КФХ требования об уплате недоимки по страховым взносам, пеням и штрафам.

В связи с неисполнением требований Пенсионного фонда РФ вынесены решения о взыскании страховых взносов, пеней и штрафов за счет денежных средств, находящихся на счетах плательщика страховых взносов в банках.

Суд принял решение, что Пенсионный фонд РФ не прав.

Плательщиками страховых взносов являются страхователи, определяемые в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования, к которым относятся, в частности, плательщики страховых взносов, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, если в федеральном законе о конкретном виде обязательного социального страхования не предусмотрено иное.

В ч. 1 ст. 14 Закона о страховых взносах (в редакции, действовавшей на момент возникновения спорных правоотношений) установлено, что такие плательщики страховых взносов уплачивают соответствующие страховые взносы в Пенсионный фонд РФ и ФФОМС в размере, определяемом исходя из стоимости страхового года.

Таким образом, нормы законодательства, регулирующие отношения в системе обязательного пенсионного страхования, приравнивают глав КФХ для целей уплаты страховых взносов в виде фиксированного платежа к индивидуальным предпринимателям. При этом установленный порядок действует независимо от того, когда и в какой форме создано КФХ, что отвечает принципу равенства субъектов обязательного пенсионного страхования (см., в частности, Постановление Президиума ВАС РФ от 24.05.2005 N 15749/04).

Следовательно, КФХ в случае найма работников по трудовым или иным договорам является страхователем в отношении указанных застрахованных лиц и уплачивает страховые взносы, исходя из выплат и иных вознаграждений, начисляемых в пользу указанных физических лиц в рамках трудовых отношений.

Одновременно в силу ч. 2 ст. 14 Закона о страховых взносах глава КФХ уплачивает страховые взносы в Пенсионный фонд РФ и ФФОМС в размере, определяемом исходя из стоимости страхового года, за себя и за каждого члена КФХ.

Уплата фиксированного платежа за 2010 год была произведена гражданином как главой КФХ, что подтверждается платежными документами.

Согласно правовой позиции, изложенной в Определении Конституционного Суда РФ от 05.02.2004 N 28-О, в пенсионном законодательстве четко определено, что страховые взносы на обязательное пенсионное страхование уплачиваются на индивидуально возмездной основе, их целевое назначение - обеспечение права гражданина на получение пенсии по обязательному пенсионному страхованию в размере, эквивалентном сумме страховых взносов, учтенной на его индивидуальном лицевом счете.

В связи с вышеизложенным глава КФХ правомерно сам за себя производил начисление, уплату страховых взносов по обязательному пенсионному страхованию в размере фиксированного платежа и сдачу отчетности в Пенсионный фонд РФ. Основания для повторного начисления страховых взносов главе хозяйства по тому же основанию отсутствуют.

Регистрация самостоятельного юридического лица - КФХ, глава которого приравнен в целях уплаты страховых взносов к индивидуальным предпринимателям, и главы КФХ не влечет обязанности застрахованного главы КФХ уплачивать страховые взносы в виде фиксированного платежа за себя дважды.

Хозяйство не является плательщиком страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в виде фиксированных платежей. Так как требование о взыскании страховых взносов в виде фиксированного платежа предъявлено не к главе КФХ, а к хозяйству - юридическому лицу, то решение Пенсионного фонда РФ о взыскании страховых взносов и пени за счет денежных средств, находящихся на счетах КФХ, неправомерно.

См.: Постановление ФАС Уральского округа от 10.10.2012 N Ф09-9499/12.

Однако Определение ВАС РФ от 02.04.2013 N ВАС-58/13 эту картину сильно осложнило.

В 2011 году некий гражданин был зарегистрирован в качестве главы КФХ. В конце этого года членом КФХ стала некая гражданка, которая одновременно являлась и индивидуальным предпринимателем. Глава КФХ представил в управление Пенсионного фонда РФ расчет страховых взносов за 2011 год, согласно которому страховые взносы начислены за него самого и за эту гражданку, являющуюся членом КФХ.

Пенсионным фондом РФ установлено, что глава КФХ уплатил начисленные страховые взносы за себя в установленном размере, исходя из стоимости страхового года.

Страховые взносы за члена КФХ главой КФХ не перечислены, в связи с чем Пенсионный фонд РФ направил требование об уплате.

Не согласившись с названным требованием, глава КФХ обратился в арбитражный суд.

Все три первые судебные инстанции встали на сторону фермера (см. Постановление ФАС Уральского округа от 31.10.2012 N А60-7424/2012).

Суды, удовлетворяя заявление главы КФХ, исходили из того, что гражданка - член КФХ как индивидуальный предприниматель страховые взносы за 2011 год уплатила самостоятельно, и так как иную предпринимательскую деятельность она не вела, взыскание с главы КФХ страховых взносов с сумм, выплаченных члену КФХ, повлечет двойное обложение страховыми взносами дохода, полученного данной гражданкой.

ВАС РФ посмотрел на ситуацию иначе.

Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование - это индивидуально возмездные обязательные платежи, которые уплачиваются в Пенсионный фонд РФ и персональным целевым назначением которых является обеспечение права гражданина на получение обязательного страхового обеспечения по обязательному пенсионному страхованию.

В соответствии с ч. 1 ст. 5 Закона о страховых взносах плательщиками страховых взносов являются страхователи, определяемые в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования, к которым относятся:

- лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам:

организации;

индивидуальные предприниматели;

физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями;

- индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой, если в федеральном законе о конкретном виде обязательного социального страхования не предусмотрено иное.

Согласно ст. 2 Закона о страховых взносах индивидуальными предпринимателями признаются в том числе и главы КФХ.

В соответствии с ч. 1 ст. 14 Закона о страховых взносах плательщики страховых взносов, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, уплачивают соответствующие страховые взносы в Пенсионный фонд РФ и ФФОМС в размере, определяемом исходя из стоимости страхового года.

Как следует из ч. 2 ст. 14 Закона о страховых взносах, главы КФХ уплачивают соответствующие страховые взносы в Пенсионный фонд РФ и ФФОМС в размере, определяемом исходя из стоимости страхового года, за себя и за каждого члена КФХ.

Согласно ч. 1 ст. 18 Закона о страховых взносах плательщики страховых взносов обязаны своевременно и в полном объеме уплачивать страховые взносы. В случае неуплаты или неполной уплаты страховых взносов в установленный срок производится взыскание недоимки по страховым взносам.

Из приведенных выше норм следует, что именно глава КФХ должен уплачивать страховые взносы за членов КФХ, независимо от того, возложена на этих лиц обязанность самостоятельно исчислять и уплачивать страховые взносы по другим основаниям или нет.

При этом следует иметь в виду, что Законом о страховых взносах обязанность индивидуального предпринимателя уплачивать страховые взносы в размере, определяемом исходя из стоимости страхового года, не ставится в зависимость от факта ведения им предпринимательской деятельности и получения дохода.

Аналогичная правовая позиция была изложена в п. 4 информационного письма Президиума ВАС РФ от 11.08.2004 N 79 "Обзор практики разрешения споров, связанных с применением законодательства об обязательном пенсионном страховании".

В соответствии с п. 1 ст. 7 Закона об обязательном пенсионном страховании и ст. 10 Федерального закона "Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации" гражданка - член КФХ является застрахованным лицом по двум основаниям: как индивидуальный предприниматель и как член КФХ.

Так как она является плательщиком страховых взносов за себя как индивидуальный предприниматель, а плательщиком страховых взносов за нее как за члена КФХ, т.е. как за застрахованное лицо, является глава КФХ, уплата ею страховых взносов за себя как за индивидуального предпринимателя не является основанием для освобождения от уплаты страховых взносов за нее как за члена КФХ главы КФХ.

Таким образом, суд решил, что платить обязательные страховые взносы надо и там и тут.

И вот уже ФАС Северо-Кавказского округа в Постановлении от 20.06.2014 N А53-15654/2013 принял решение исходя из рассмотренной позиции ВАС РФ.

Не освобождает от уплаты страховых взносов и ситуация, когда глава КФХ не ведет деятельности и не получает доходы.

Об этом было сказано, например, в Постановлениях Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 15.01.2015 N Ф01-5739/2014, от 21.04.2015 N Ф01-1218/2015.

В силу ч. 2 ст. 14 Закона о страховых взносах главы КФХ уплачивают соответствующие страховые взносы в Пенсионный фонд РФ и ФФОМС в фиксированном размере за себя и за каждого члена КФХ. Согласно п. 3 ст. 2 Закона о страховых взносах индивидуальные предприниматели - это физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и ведущие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица и главы КФХ. Физические лица, ведущие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства РФ, при исполнении обязанностей, возложенных на них Законом о страховых взносах, не вправе ссылаться на то, что они не являются предпринимателями.

В ч. 2 ст. 18 Закона о страховых взносах установлено, что в случае неуплаты или неполной уплаты страховых взносов в установленный срок производится взыскание недоимки по страховым взносам.

Каких-либо ограничений по организационно-правовой форме КФХ Закон о страховых взносах не содержит. Поэтому независимо от того, в какой форме зарегистрировано КФХ - как юридическое лицо или без образования юридического лица, глава КФХ признается плательщиком страховых взносов в порядке и размере, определенном для индивидуальных предпринимателей.

Тем не менее гражданин, зарегистрированный в качестве предпринимателя, но фактически не ведущий предпринимательскую деятельность, имеет законодательно закрепленную возможность в любой момент обратиться в регистрирующий орган с заявлением о государственной регистрации прекращения данной деятельности и, следовательно, связанных с нею прав и обязанностей.

Но до этого момента обязательные страховые взносы уплачивать нужно.

Как указано в Определении Конституционного Суда РФ от 12.05.2005 N 210-О, гражданин, зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя, но фактически не ведущий предпринимательскую деятельность, имеет законодательно закрепленную возможность в любой момент обратиться в регистрирующий орган с заявлением о государственной регистрации прекращения данной деятельности и, следовательно, связанных с нею прав и обязанностей. Вместе с тем в случаях, когда при фактическом прекращении предпринимательской деятельности гражданин в силу непреодолимых обстоятельств не мог в установленном порядке своевременно отказаться от статуса индивидуального предпринимателя, он не лишается возможности при предъявлении к нему требования об уплате недоимки по страховым взносам за соответствующий период защитить свои права, привести доводы и возражения, представить документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства. Суд обязан в этом случае принять во внимание связанные с неисполнением обязательства обстоятельства, в том числе представленные гражданином доказательства существования обстоятельств исключительного (экстраординарного) характера, которые не позволили ему своевременно обратиться с заявлением о государственной регистрации прекращения предпринимательской деятельности.

Такая ситуация, например, рассматривалась в Постановлении Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 28.04.2015 N А22-2259/2014.

Главу КФХ посадили в тюрьму. Находясь в период предварительного следствия в изоляторе временного содержания, предприниматель в присутствии нотариуса составил заявление в налоговую инспекцию о прекращении деятельности КФХ. В ЕГРИП были внесены сведения о прекращении деятельности предпринимателя и КФХ.

Однако решением Арбитражного суда Республики Калмыкия данная запись о прекращении деятельности КФХ была признана недействительной, так как глава КФХ не обладал полномочиями принимать единоличное решение о прекращении деятельности КФХ. В связи с этим правосубъектность как КФХ, так и главы КФХ была восстановлена.

О том, что глава КФХ - это одно, а само КФХ - это кое-что другое, было решено в Постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 22.05.2012 N А53-18365/2011.

КФХ было зарегистрировано в качестве юридического лица. В связи с неуплатой страховых взносов в виде фиксированного платежа главой КФХ в установленный законом срок в адрес КФХ было направлено требование об уплате недоимки по страховым взносам, пеней и штрафов.

Так как сумма недоимки и пени в добровольном порядке не была уплачена, то Пенсионным фондом РФ в отношении КФХ было принято решение о взыскании страховых взносов, пеней и штрафов за счет денежных средств, находящихся на счетах плательщика страховых взносов в банках.

Глава КФХ обратился в арбитражный суд.

Согласно п. 1 ст. 7 Закона об обязательном пенсионном страховании наряду с индивидуальными предпринимателями члены КФХ являются застрахованными лицами, на которых распространяется обязательное пенсионное страхование. На основании п. 1 ст. 28 Закона об обязательном пенсионном страховании страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в виде фиксированного платежа уплачивают индивидуальные предприниматели, адвокаты и приравненные к ним частные детективы и занимающиеся частной практикой нотариусы.

В п. 3 ст. 2 Закона о страховых взносах предусмотрено, что в целях закона под индивидуальными предпринимателями понимаются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и ведущие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы КФХ.

Таким образом, нормы законодательства, регулирующие отношения в системе обязательного пенсионного страхования, приравнивают глав и членов КФХ для целей уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в виде фиксированного платежа к индивидуальным предпринимателям. Обязанность по уплате страховых взносов в виде фиксированного платежа возникает у главы КФХ с даты регистрации КФХ.

Требованием об уплате недоимки по страховым взносам, пеней и штрафов признается письменное извещение плательщика страховых взносов о неуплаченной сумме страховых взносов, пеней и штрафов, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму страховых взносов, пеней и штрафов (ст. 22 Закона о страховых взносах).

В ст. 19 Закона о страховых взносах предусмотрено, что в случае неуплаты или неполной уплаты страховых взносов в установленный срок обязанность по уплате страховых взносов исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на счетах плательщика страховых взносов - компании или индивидуального предпринимателя в банках.

Взыскание страховых взносов производится по решению Пенсионного фонда РФ путем направления в банк, в котором открыты счета плательщика страховых взносов, поручения на списание и перечисление в бюджеты соответствующих государственных внебюджетных фондов необходимых денежных средств со счетов плательщика страховых взносов.

КФХ является плательщиком страховых взносов как лицо, производящее выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, зарегистрировано в Пенсионном фонде РФ, сдает отчетность и производит уплаты соответствующих платежей.

Глава КФХ является плательщиком страховых взносов, как страхователь обязан уплачивать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в виде фиксированного платежа, зарегистрирован в Пенсионном фонде РФ и представляет соответствующую отчетность.

Требование о взыскании страховых взносов в виде фиксированного платежа предъявлено не к главе КФХ, а к КФХ - юридическому лицу. Однако КФХ и его глава являются самостоятельными страхователями и плательщиками страховых взносов. Следовательно, на КФХ не могут быть возложены обязанности других страхователей - членов и глав КФХ.

Суд пришел к выводу, что КФХ не является плательщиком страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в виде фиксированных платежей, поэтому взыскивать долги КФХ с главы этого хозяйства неправомерно.

В другом деле глава КФХ обратился в суд с заявлением о признании недействительным постановления управления Пенсионного фонда РФ о взыскании страховых взносов и пеней за счет имущества плательщика страховых взносов - КФХ.

Первые две судебные инстанции глава КФХ выиграл. Дело дошло до ФАС Волго-Вятского округа.

Чиновники Пенсионного фонда РФ посчитали, что суды неправильно применили ст. 14 Закона о страховых взносах. По мнению чиновников, независимо от того, в какой форме зарегистрировано КФХ, его глава признается плательщиком страховых взносов после 1 января 2010 г. в порядке, определенном Законом о страховых взносах. Суды ошиблись относительно того, что требования Пенсионного фонда РФ вынесены в отношении КФХ, которое не является плательщиком страховых взносов в размере, определяемом исходя из стоимости страхового года.

Кроме этого, управление Пенсионного фонда РФ не согласилось с выводом суда о нарушении обязательной процедуры взыскания недоимки по страховым взносам за счет денежных средств на счетах плательщика страховых взносов в банках. Положения Закона о страховых взносах не предусматривают обязанности Пенсионного фонда РФ по выявлению у страхователей счетов, находящихся в кредитных учреждениях.

Два первых арбитражных суда решили, что:

- организации не являются плательщиками страховых взносов в виде фиксированного платежа;

- процедура взыскания недоимки по страховым взносам и пеней предусматривает обязательное принятие органом контроля за уплатой страховых взносов до постановления о взыскании страховых взносов и пеней за счет имущества плательщика страховых взносов решения о взыскании недоимки по страховым взносам и пеней за счет денежных средств, находящихся на счетах плательщика страховых взносов в банках.

ФАС Волго-Вятского округа не нашел в этих решениях ошибок и указал следующее.

Согласно п. 2 ч. 1 ст. 5 Закона о страховых взносах плательщики страховых взносов, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, если в федеральном законе о конкретном виде обязательного социального страхования не предусмотрено иное, являются плательщиками страховых взносов.

Эти плательщики, а также главы КФХ уплачивают соответствующие страховые взносы в Пенсионный фонд РФ и ФФОМС в размере, определяемом исходя из стоимости страхового года, причем главы КФХ - за себя и за каждого члена КФХ.

Приведенные нормы предусматривают обязанность уплаты страховых взносов исходя из стоимости страхового года плательщиками страховых взносов, самостоятельно уплачивающими страховые взносы, в том числе главой КФХ за себя и за каждого члена КФХ, и не могут применяться к юридическим лицам.

КФХ зарегистрировано в качестве юридического лица и поставлено на учет в качестве страхователя в территориальном органе Пенсионного фонда РФ по обязательному пенсионному страхованию и в территориальном ФФОМС.

Постановление Пенсионного фонда РФ вынесено в отношении юридического лица - КФХ.

В соответствии с ч. 1 и 2 ст. 19 Закона о страховых взносах в случае неуплаты или неполной уплаты страховых взносов в установленный срок обязанность по уплате страховых взносов исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на счетах плательщика страховых взносов.

В силу ч. 14 ст. 19 Закона о страховых взносах при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах плательщика страховых взносов или при отсутствии информации о счетах плательщика страховых взносов Пенсионный фонд РФ вправе взыскать страховые взносы за счет иного имущества плательщика страховых взносов в соответствии со ст. 20 Закона о страховых взносах.

На основании ч. 1 и 2 ст. 20 Закона о страховых взносах в случае, предусмотренном в ч. 14 ст. 19 Закона о страховых взносах, Пенсионный фонд РФ вправе взыскать страховые взносы за счет имущества, в том числе за счет наличных денежных средств плательщика страховых взносов - организации или индивидуального предпринимателя, - в пределах сумм, указанных в требовании об уплате недоимки по страховым взносам, пеней и штрафов, и с учетом сумм, в отношении которых уже произведено взыскание со счетов в банках. Таким образом, законодательством установлена определенная последовательность осуществления Пенсионным фондом РФ действий по принудительному взысканию со страхователя недоимок по уплате страховых взносов, а также пеней и штрафов - процедура принудительного бесспорного (внесудебного) взыскания, одним из этапов которой является обязательное вынесение решения о взыскании недоимки за счет денежных средств на счетах плательщика страховых взносов в банках в случае неисполнения в установленный срок требования об уплате этой недоимки.

Суды выяснили, что Пенсионным фондом РФ не принимались решения о взыскании страховых взносов, пеней и штрафов за счет денежных средств на счетах страхователя.

При таких обстоятельствах суды правомерно признали недействительным оспариваемое постановление управления Пенсионного фонда РФ.

См.: Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 22.11.2012 N А28-705/2012.

Так что в рассмотренном деле глава КФХ оказался прав... но скорее по формальным основаниям.

А вот Арбитражный суд Поволжского округа в Постановлении от 20.06.2016 N Ф06-9514/2016 пришел к выводу, что само КФХ очень даже может ответить по долгам его главы.

Глава КФХ не платил за себя обязательные страховые взносы в фиксированном размере, и Пенсионный фонд РФ решил взыскать долг с самого КФХ.

Глава КФХ не согласился с этим требованием. Он указал, что в отношении его нельзя применять Закон о КФХ, так как КФХ - юридическое лицо. Глава КФХ не был зарегистрирован в ЕГРИП в связи с тем, что его нельзя приравнивать к предпринимателям и возлагать самостоятельную, в отличие от КФХ как юридического лица, обязанность по уплате страховых взносов. И неправомерно взыскивать страховые взносы в безакцептном порядке путем выставления инкассовых поручений на расчетный счет КФХ, а не главы КФХ.

Суд с этим в корне не согласился.

В соответствии с п. 3 ст. 23 Закона о КФХ КФХ, которые созданы как юридические лица, вправе сохранить статус юридического лица на период до 1 января 2021 г.

В силу ст. 3 Закона о страховых взносах контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты страховых взносов ведет Пенсионный фонд РФ.

В соответствии с ч. 1 ст. 5 Закона о страховых взносах плательщиками страховых взносов являются в том числе индивидуальные предприниматели.

Исходя из ст. 2 Закона о страховых взносах индивидуальными предпринимателями признаются в том числе главы КФХ. При этом каких-либо ограничений по организационно-правовой форме КФХ Закон о страховых взносах не содержит.

Следовательно, как верно указали суды, независимо от того, в какой форме зарегистрировано КФХ, его глава признается плательщиком страховых взносов в качестве индивидуального предпринимателя.

Кроме этого, в силу п. 3 ст. 6 Закона о КФХ имущество КФХ принадлежит его членам на праве совместной собственности, если соглашением между ними не установлено иное.

Исходя из изложенного суд решил, что хотя плательщиком страховых взносов в виде фиксированного платежа является глава КФХ, но источником для их выплат является имущество хозяйства.

В соответствии с ч. 2 ст. 14 Закона о страховых взносах независимо от способа регистрации КФХ на глав КФХ возложена обязанность уплачивать соответствующие страховые взносы в Пенсионный фонд РФ и ФФОМС в фиксированном размере за себя и за каждого члена КФХ.

Согласно Определению Конституционного Суда РФ от 24.06.2014 N 1551-О каких-либо ограничений, связанных с организационно-правовой формой крестьянских хозяйств, Закон о страховых взносах не содержит. Таким образом, независимо от того, в какой форме зарегистрировано КФХ, его глава признается плательщиком страховых взносов в порядке и размере, которые определены для индивидуальных предпринимателей. При этом из положений Закона о страховых взносах не следует возможность двойного обложения страховыми взносами в виде фиксированного платежа - одновременно крестьянского хозяйства (как юридического лица) и его главы.

В указанном Определении Конституционного Суда РФ также отмечено, что правовое регулирование, предоставляющее главам КФХ возможность формировать свои пенсионные права с учетом цели обязательного пенсионного страхования, социально-правовой природы и предназначения страховых взносов, направлено на реализацию права на пенсионное обеспечение и само по себе не может рассматриваться как нарушающее конституционные права заявителя.

В ч. 1 ст. 18 Закона о страховых взносах установлено, что плательщики страховых взносов обязаны своевременно и в полном объеме уплачивать страховые взносы. В случае неуплаты или неполной уплаты страховых взносов в установленный срок производится взыскание недоимки по страховым взносам в порядке, предусмотренном Законом о страховых взносах.

В соответствии со ст. 19 Закона о страховых взносах в случае неуплаты страховых взносов в установленный срок обязанность по уплате страховых взносов исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на счетах плательщика страховых взносов.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах плательщика страховых взносов или при отсутствии информации о счетах плательщика страховых взносов Пенсионный фонд РФ вправе взыскать страховые взносы за счет иного имущества плательщика страховых взносов - организации или предпринимателя в соответствии со ст. 20 Закона о страховых взносах.

При этом еще в Постановлении Президиума ВАС РФ от 24.05.2005 N 15749/04 была установлена правовая позиция о принципе равенства по уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в виде фиксированного платежа как главами и членами КФХ, имеющими статус индивидуальных предпринимателей, так и КФХ, зарегистрированными до 1 января 1995 г. и не прошедшими перерегистрацию.

Нормы законодательства, регулирующие отношения в системе обязательного пенсионного страхования, приравнивают глав и членов КФХ к индивидуальным предпринимателям. При этом установленный порядок действует независимо от того, когда и в какой форме создано КФХ, что отвечает принципу равенства субъектов обязательного пенсионного страхования.

Неуплаченные страховые взносы в виде фиксированного платежа подлежат взысканию с главы КХФ. При этом источником для выплат страховых взносов является имущество КФХ, а не денежные средства или имущество главы КФХ, принадлежащее ему на праве собственности как гражданину.

Глава 2. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

§ 1. НДФЛ

КФХ без образования юридического лица

Как указано в ст. 207 НК РФ, плательщиками НДФЛ признаются:

- физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ;

- физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами РФ, но получающие доходы от источников в Российской Федерации.

В отдельную категорию плательщиков НДФЛ выделены индивидуальные предприниматели, к которым, в частности, относятся главы КФХ.

Если КФХ будет уплачивать налоги по общей системе налогообложения, то оно должно уплачивать и НДФЛ.

При этом как предприниматель глава КФХ имеет право на получение профессиональных вычетов на основании п. 1 ст. 221 НК РФ. Состав расходов, принимаемых к вычету, определяется в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному в гл. 25 НК РФ.

Если глава КФХ не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью хозяйства, профессиональный налоговый вычет им производится в размере 20% общей суммы доходов, полученной от предпринимательской деятельности.

Как и предприниматель, глава КФХ обязан подавать налоговую декларацию по налогу на доходы физических лиц по форме 3-НДФЛ (включая лист В), утвержденной Приказом ФНС России от 24.12.2014 N ММВ-7-11/671@, и налоговую декларацию о предполагаемом доходе физического лица по форме 4-НДФЛ, утвержденной Приказом ФНС России от 27.12.2010 N ММВ-7-3/768@.

**Обратите внимание**: если КФХ создано без образования юридического лица, то учет в нем ведется так, как если бы оно было индивидуальным предпринимателем в целом. Для этого глава КФХ и обязан зарегистрироваться в качестве индивидуального предпринимателя.

В п. 1 ч. 2 ст. 6 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" сказано, что предприниматель имеет право не вести бухгалтерский учет в случае, если в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах он ведет учет доходов или доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения или физических показателей, характеризующих определенный вид предпринимательской деятельности.

**Таким образом**, КФХ без образования юридического лица имеет полное право не вести бухгалтерский учет.

Согласно п. 14 ст. 217 НК РФ не подлежат обложению НДФЛ доходы членов КФХ, 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.

Эта норма применяется к доходам тех членов КФХ, в отношении которых такая норма ранее не применялась.

**Таким образом**, доходы, полученные главой КФХ от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, освобождаются от обложения НДФЛ в течение пяти лет, считая с года регистрации указанного хозяйства.

**Обратите внимание**: если в течение срока, установленного в п. 14 ст. 217 НК РФ, КФХ переходило на иную систему налогообложения (например, ЕСХН), а потом вернулось обратно и пятилетний срок льготы еще не истек, налогоплательщик имеет право использовать остаток этого срока в целях освобождения от НДФЛ (см. письмо Минфина России от 12.12.2012 N 03-04-05/8-1388).

Предположим, что в КФХ вступает новый участник, а хозяйство ведет свою деятельность более пяти лет и ранее применяло налоговую льготу, предусмотренную в п. 14 ст. 217 НК РФ. Имеет ли новый член КФХ право на применение указанной льготы?

Нет. Обоснование следующее.

В силу п. 2 ст. 15 Закона о КФХ каждый член КФХ имеет право на часть доходов, полученных от деятельности КФХ в денежной или натуральной форме, плодов, продукции (личный доход каждого члена КФХ). Размер и форма выплаты каждому члену хозяйства личного дохода определяются по соглашению между членами КФХ.

Налоговики - в письме ФНС России от 29.09.2005 N 04-2-02/404@ - указали, что по истечении пяти лет после регистрации КФХ налогообложение доходов членов хозяйства должно производиться в общем порядке.

Минфин России в письме от 29.01.2015 N 03-04-05/3270 также подчеркнул, что перерегистрация КФХ не прерывает срок пятилетней льготы и не начинает его заново.

У судей позиция однозначная: ФАС Дальневосточного округа в Постановлениях от 08.11.2007 N Ф03-А04/07-2/2390 и от 07.12.2005 N Ф03-А04/05-2/4234 указал, что срок предоставления налоговой льготы следует исчислять с момента регистрации КФХ.

**Таким образом**, если в КФХ вступает новый член, который получает доход от участия в хозяйстве, и указанное КФХ зарегистрировано более пяти лет назад, то новый член хозяйства не имеет возможности пользоваться налоговой льготой, предусмотренной в п. 14 ст. 217 НК РФ, поскольку такое право связано с первоначальным моментом регистрации КФХ.

КФХ имеет право перейти на ЕСХН, но есть ситуация, когда это невыгодно.

Согласно п. 14.1 и 14.2 ст. 217 НК РФ освобождаются от обложения НДФЛ суммы, полученные главой КФХ за счет средств бюджетов бюджетной системы РФ, в виде:

- грантов на создание и развитие КФХ;

- единовременной помощи на бытовое обустройство начинающего фермера;

- грантов на развитие семейной животноводческой фермы;

- субсидий.

Данная льгота применяется только в отношении обложения НДФЛ и не распространяется на доходы, полученные главой КФХ в рамках ЕСХН или УСН. Об этом было ясно сказано в письме Минфина России от 21.07.2014 N 03-04-07/35645.

Указанные выплаты из бюджета должны отражаться в порядке, предусмотренном в пп. 1 п. 5 ст. 346.5 и п. 1 ст. 346.17 НК РФ.

До 1 января 2016 г. действовал п. 43 ст. 217 НК РФ, согласно которому не облагались НДФЛ доходы, полученные работниками в натуральной форме в качестве оплаты труда от КФХ в виде сельскохозяйственной продукции его собственного производства и (или) работ или услуг, выполненных или оказанных таким хозяйством в интересах работника, имущественных прав, переданных данным хозяйством работнику.

В силу Федерального закона от 03.06.2009 N 117-ФЗ "О внесении изменений в статью 217 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" данная льгота в настоящее время не применяется. Сейчас оплата труда в натуральной форме облагается НДФЛ по общим правилам.

В пп. 2 п. 1 ст. 223 НК РФ установлено, что дата фактического получения дохода в натуральной форме определяется как день передачи дохода. Однако в случае с натуральной оплатой труда есть важный нюанс.

При получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (п. 2 ст. 223 НК РФ).

**Таким образом**, исчисление и удержание НДФЛ из заработной платы в натуральной форме может производиться в последний день месяца, за который начислена эта заработная плата (см., например, письма Минфина России от 17.07.2008 N 03-04-06-01/214 и от 16.07.2008 N 03-04-06-01/209).

Напоминаем, что согласно ст. 4 и 14 - 16 Закона о КФХ отношения в КФХ, в том числе между главой КФХ и членами хозяйства (в частности, внутренний распорядок, права и обязанности, прием новых членов, размер и форма выплаты части доходов, полученных от деятельности КФХ), определяются и регулируются самими членами КФХ. Поэтому к этим отношениям неприменимы нормы Трудового и Гражданского кодексов РФ, определяющие отношения по трудовым и гражданско-правовым договорам.

Кроме этого, на основании п. 3 ст. 257 ГК РФ плоды, продукция и доходы, полученные в результате деятельности КФХ, являются общим имуществом членов хозяйства и используются по соглашению между ними.

**Таким образом**, глава КФХ не является работодателем по отношению к членам хозяйства, а члены КФХ не являются наемными работниками по отношению к главе КФХ. В силу этого расходы по выплате личных доходов членам КФХ не относятся к расходам на оплату труда.

Тем не менее все остальные члены КФХ, признаваемые, как и глава КФХ, плательщиками НДФЛ, не включены в состав лиц, на которых в ст. 227 и 228 НК РФ возложена обязанность самостоятельно исчислять подлежащие уплате в бюджет суммы НДФЛ и представлять налоговикам налоговую декларацию. И хотя глава КФХ не является работодателем по отношению к другим членам хозяйства, а также не заключает с ними договоры гражданско-правового характера, в силу ст. 226 НК РФ он признается налоговым агентом, так как именно он выплачивает доходы другим членам КФХ.

В соответствии с п. 2 ст. 15 Закона о КФХ размер и форма выплаты каждому члену КФХ личного дохода определяются по соглашению между членами КФХ. Выплата, например, может производиться пропорционально трудовому участию или внесенным активам (или их комбинации). Ведь согласно п. 1 ст. 1 Закона о КФХ членство граждан в КФХ подразумевает их личное участие в деятельности КФХ.

В Определении ВАС РФ от 26.10.2012 N ВАС-13582/12 установлено следующее: если соглашение о распределении доходов между членами КФХ отсутствует, полученная хозяйством прибыль подлежит распределению между членами КФХ в равных частях.

Как мы уже сказали, такая выплата не является оплатой труда, так как производится не на основании трудового договора. Но если срок льготы по п. 14 ст. 217 НК РФ уже истек, то указанные суммы облагаются НДФЛ по ставке в размере 13%.

Иногда у членов КФХ возникает вопрос: можно ли сумму уплаченного НДФЛ учесть в налоговых расходах хозяйства?

Разумеется, нет!

**Во-первых**, рассматриваемый вид дохода выплачивается членам КФХ из прибыли, уже оставшейся после уплаты налогов.

**Во-вторых**, данный НДФЛ должны уплачивать сами члены КФХ, а хозяйство в такой ситуации просто является налоговым агентом. В соответствии с п. 9 ст. 226 НК РФ уплата НДФЛ за счет налоговых агентов не допускается.

Доходом членов КФХ является распределяемая прибыль, полученная хозяйством. Формально всем остальным членам КФХ профессиональные вычеты по КФХ не полагаются. Как указано в п. 1 ст. 221 НК РФ, на профессиональные налоговые вычеты имеют право лица, указанные в п. 1 ст. 227 НК РФ (это и есть индивидуальные предприниматели). Ни под один из остальных вариантов, указанных в ст. 221 НК РФ, члены КФХ не подходят.

Однако практически все члены КФХ получают профессиональные вычеты. Ведь глава КФХ, который ведет учет, применяет указанные вычеты в отношении всех доходов хозяйства, а не только тех, которые полагаются лично ему. И в распределяемой между всеми членами КФХ прибыли (включая и самого главу) указанные вычеты уже учтены.

Полагаются ли членам КФХ стандартные налоговые вычеты?

Как сказано в п. 3 ст. 210 НК РФ, для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13%, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных в ст. 218 - 221 НК РФ. Исключений для предпринимателей или членов КФХ здесь нет.

Да, ниже в этом пункте указано, что в отношении доходов от долевого участия в организации налоговые вычеты, предусмотренные в ст. 218 - 221 НК РФ, не применяются. Однако эта ситуация к членам КФХ, разумеется, не относится. Создание КФХ не основано на долевом участии.

Для получения стандартных налоговых вычетов главе КФХ как индивидуальному предпринимателю придется подавать в налоговую инспекцию форму 3-НДФЛ. Следует иметь в виду, что если личный доход главы КФХ (т.е. тот, который он сам получил после распределения прибыли КФХ) превысит 350 тыс. руб. - пп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ, - то право на получение данных вычетов он утрачивает.

А вот все остальные члены КФХ могут получить свои стандартные вычеты у главы КФХ, так как он является для них налоговым агентом.

КФХ может иметь наемных рабочих, их численность законом не ограничена. Глава КФХ от имени хозяйства заключает с наемными работниками трудовые договоры, а при их использовании в сезонных работах (что и происходит чаще всего) - договоры подряда.

При этом глава КФХ выполняет функции налогового агента в отношении указанных работников: он обязан исчислить, удержать и перечислить в бюджет НДФЛ с суммы их заработной платы в общем порядке.

В связи с этим у него возникает обязанность предоставить в налоговую инспекцию как форму 6-НДФЛ, так и форму 2-НДФЛ в отношении этих лиц.

Если член КФХ уходит из хозяйства с получением компенсации, ему придется заплатить НДФЛ. По крайней мере так считают чиновники (см. письмо Минфина России от 07.09.2016 N 03-04-05/52393).

В ст. 41 НК РФ прописано, что **доходом** признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая для граждан в соответствии с гл. 23 НК РФ.

В п. 1 ст. 210 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 НК РФ.

В соответствии с п. 2 ст. 9 Закона о КФХ гражданин в случае выхода его из КФХ имеет право на денежную компенсацию, соразмерную его доле в праве общей собственности на имущество КФХ.

Перечень компенсационных выплат, освобождаемых от налогообложения, установлен в п. 3 ст. 217 НК РФ. Рассматриваемая компенсация в этом перечне не упоминается. Так что данная выплата должна облагаться НДФЛ по ставке в размере 13%.

Некоторые специалисты полагают, что КФХ должно подавать форму 6-НДФЛ только в том случае, если у хозяйства есть наемные работники. Видимо, их мнение основано на том, что выплата доходов членам КФХ производится не на основании трудового или гражданско-правового договора.

Нам эта позиция представляется очень спорной.

Согласно п. 2 ст. 230 НК РФ форму 6-НДФЛ представляют налоговые агенты. Налоговыми агентами для целей гл. 23 НК РФ, как установлено в ст. 226 НК РФ, являются в том числе индивидуальные предприниматели, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, указанные в п. 2 ст. 226 НК РФ. (А мы уже говорили, что глава КФХ регистрируется как предприниматель.)

В п. 2 ст. 226 НК РФ прописано, что исчисление сумм и уплата налога, в соответствии со ст. 226 НК РФ, производятся в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых является налоговый агент (за некоторыми исключениями, к которым выплата доходов членам КФХ не относится).

**Таким образом**, по нашему мнению, выплата доходов членам КФХ должна быть отражена в форме 6-НДФЛ и представлена налоговикам главой КФХ.

КФХ как юридическое лицо

Основное отличие ситуации с начислением НДФЛ в КФХ без образования юридического лица и в КФХ, действующем как юридическое лицо, состоит в следующем.

По умолчанию после создания КФХ оно должно применять общую систему налогообложения.

Для КФХ без создания юридического лица его коллективным воплощением является глава КФХ, который считается индивидуальным предпринимателем. Для индивидуального предпринимателя общей системой налогообложения является как раз уплата НДФЛ. А затраты хозяйства учитываются как профессиональные налоговые вычеты его главы.

Для КФХ как юридического лица общая система налогообложения подразумевает уплату налога на прибыль. В остальном же исчисление НДФЛ в КФХ, действующем как юридическое лицо, аналогично исчислению НДФЛ в КФХ, действующем без образования юридического лица: КФХ в лице его главы удерживает НДФЛ с заработной платы его наемных работников и с доходов, которые члены хозяйства получают от деятельности КФХ.

Минфином России была рассмотрена следующая ситуация.

КФХ зарегистрировано в качестве юридического лица в 1994 году. КФХ применяет общую систему налогообложения. Наемный труд в деятельности КФХ не используется. Оплата труда главе и членам КФХ начисляется в виде натуральных выплат продукцией собственного производства. Что является налогооблагаемой базой для начисления НДФЛ: выплаты членам и главе КФХ или сумма дохода, уменьшенная на сумму произведенных расходов, полученная КФХ по итогам налогового периода?

В письме Минфина России от 24.10.2006 N 03-05-02-04/165 чиновники ответили так.

В соответствии с п. 1 ст. 226 НК РФ российские организации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, указанные в п. 2 ст. 226 НК РФ, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 224 НК РФ, с учетом особенностей, предусмотренных в ст. 226 НК РФ.

Согласно п. 2 ст. 226 НК РФ исчисление сумм и уплата налога в соответствии со ст. 226 НК РФ производятся в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых является налоговый агент, за исключением доходов, в отношении которых исчисление и уплата налога производятся в соответствии со ст. 214.1, 227 и 228 НК РФ с зачетом ранее удержанных сумм налога.

Таким образом, в целях исчисления НДФЛ КФХ, ведущее свою деятельность как юридическое лицо на основании п. 3 ст. 23 Закона о КФХ, признается налоговым агентом в отношении доходов, выплачиваемых членам КФХ.

На такое КФХ возлагается обязанность по исчислению и уплате сумм НДФЛ, удержанных с выплачиваемых членам КФХ доходов.

Согласно п. 1 ст. 210 НК РФ при определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 211 НК РФ при получении налогоплательщиками дохода от компаний и индивидуальных предпринимателей в натуральной форме в виде товаров, работ, услуг, иного имущества налоговая база определяется как стоимость этих товаров, работ, услуг, иного имущества, исчисленная исходя из их цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному в ст. 40 НК РФ (в настоящее время - ст. 105.3 НК РФ).

Данные доходы подлежат обложению НДФЛ по налоговой ставке 13% согласно п. 1 ст. 224 НК РФ.

Согласно п. 3 ст. 210 НК РФ для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13%, установленная в п. 1 ст. 224 НК РФ, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных в ст. 218 - 221 НК РФ.

Закон не предусматривает возможности уменьшения подлежащей обложению НДФЛ налоговой базы на расходы, производимые КФХ. Таким образом, доходы в натуральной форме членов и главы КФХ, полученные ими в результате деятельности данного хозяйства, являющегося юридическим лицом, подлежат обложению НДФЛ по ставке 13% без уменьшения их на расходы КФХ.

Судебная практика

Перейдем к судебной практике и рассмотрим ситуацию, произошедшую в период, когда действовала старая редакция получения имущественного налогового вычета. Но даже внесенные в законодательство изменения актуальности данного решения суда не отменяют.

Глава КФХ обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения межрайонной инспекции ФНС России в части доначисления НДФЛ.

Первая судебная инстанция удовлетворила его требование. Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд оставил это решение в силе.

Налоговики, не согласившись с принятыми судебными актами, обратились в ФАС Поволжского округа с кассационной жалобой.

ФАС Поволжского округа, рассмотрев дело, указал следующее.

Материалами дела установлено, что гражданин зарегистрирован в ЕГРИП в качестве главы КФХ 4 февраля 2005 г. и ведет предпринимательскую деятельность. В проверяемый период он являлся плательщиком единого налога, уплачиваемого в связи с применением УСН.

В ходе проверки налоговики установили, что в 2009 году главой КФХ как физическим лицом было реализовано нежилое здание (гараж), что подтверждается договором купли-продажи, представленным гражданином в ходе выездной налоговой проверки.

Согласно представленному договору купли-продажи глава КФХ продал, а общество с ограниченной ответственностью купило нежилое здание (гараж).

Право собственности на нежилое здание (гараж) было зарегистрировано в ЕГРП 11 апреля 2007 г., в связи с чем гражданину было выдано свидетельство о государственной регистрации права собственности на нежилое здание (гараж). Основанием для регистрации права собственности на гараж явился договор купли-продажи недвижимого имущества от 28.04.2004.

Таким образом, в собственности нежилое здание (гараж) у главы КФХ находилось с 11 апреля 2007 г. по 16 марта 2009 г., т.е. менее трех лет.

Главой КФХ как физическим лицом (что подтвердили и представитель заявителя, и представители инспекции в судебном заседании) 30 апреля 2010 г. в налоговую инспекцию была представлена декларация 3-НДФЛ за 2009 год с указанием дохода от продажи нежилого здания (гаража). Также был заявлен имущественный налоговый вычет в размере 2 млн руб., сумма НДФЛ, подлежащего к уплате в бюджет, составила 0 руб. По результатам камеральной налоговой проверки данные налогоплательщика подтверждены.

Гражданин представил заявление на уменьшение суммы облагаемого налогом дохода за 2009 год на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением нежилого здания (гаража).

В связи с тем что гараж находился в собственности менее трех лет, а также с учетом заявления на уменьшение суммы облагаемого налогом дохода налоговики в соответствии с положениями пп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ начислили гражданину НДФЛ.

На основании вышеуказанных обстоятельств глава КФХ был привлечен к налоговой ответственности по ст. 122 НК РФ.

Между тем в ходе проверки главы КФХ был выявлен факт неуплаты им НДФЛ как физическим лицом. При этом налоговиками было установлено, что гараж в предпринимательской деятельности главы КФХ не использовался.

Следовательно, гражданином было продано личное имущество как физическим лицом, а не в ходе осуществления им предпринимательской деятельности.

Таким образом, субъектом правонарушения в виде неуплаты НДФЛ в данном случае является физическое лицо, а не глава КФХ, которому доначислен налог, пени и штраф по ст. 122 НК РФ.

В силу изложенного суды правомерно признали недействительным решение инспекции о привлечении налогоплательщика к ответственности.

Правомерно не был принят довод налоговиков о том, что суд, отменив оспариваемое решение инспекции, лишил ее права на взыскание начисленной суммы. Суд в рамках данного дела не разрешал вопросов взыскания налогов с главы КФХ как физического лица и не устанавливал для налоговой инспекции каких-либо запретов в указанной части.

См.: Постановление ФАС Поволжского округа от 16.05.2013 N А65-18345/2012.

§ 2. ЕСХН

Совершенно ясно, что чаще всего КФХ выбирают для себя такой налоговый режим, как ЕСХН.

Общие правила

Согласно ст. 346.1 НК РФ система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (т.е. ЕСХН) устанавливается Налоговым кодексом РФ.

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными производителями, вправе добровольно перейти на уплату ЕСХН.

Организации, являющиеся налогоплательщиками ЕСХН, освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным в п. 1.6, 3 и 4 ст. 284 НК РФ, т.е. связанным с контролем иностранных компаний, дивидендами и ценными бумагами, что как-то не особо вяжется с деятельностью КФХ), налога на имущество организаций. Организации, являющиеся плательщиками ЕСХН, не признаются плательщиками НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с Налоговым кодексом РФ при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также НДС, уплачиваемого в соответствии со ст. 174.1 НК РФ, т.е. связанного с договором простого товарищества).

Иные налоги, сборы и страховые взносы уплачиваются организациями, перешедшими на уплату ЕСХН, в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах.

Индивидуальные предприниматели, являющиеся плательщиками ЕСХН, освобождаются от обязанности по уплате НДФЛ (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, за исключением налога, уплачиваемого с доходов в виде дивидендов, а также с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным п. 2 и 5 ст. 224 НК РФ), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности). Индивидуальные предприниматели, являющиеся плательщиками ЕСХН, не признаются плательщиками НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с Налоговым кодексом РФ при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также НДС, уплачиваемого в соответствии со ст. 174.1 НК РФ).

Иные налоги, сборы и страховые взносы уплачиваются индивидуальными предпринимателями, перешедшими на уплату ЕСХН, в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах.

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся плательщиками ЕСХН, не освобождаются от исполнения предусмотренных в Налоговом кодексе РФ обязанностей налоговых агентов, а также обязанностей контролирующих лиц контролируемых иностранных компаний.

Все правила, предусмотренные в гл. 26.1 НК РФ об ЕСХН, распространяются на КФХ.

Сельскохозяйственные товаропроизводители

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

Рассмотрим ситуацию с гибелью урожая, так как в нашем климате это совсем не редкость.

Есть ли у КФХ право на применение ЕСХН, если в результате климатических событий оно лишится большей части своего урожая, а значит, и доходов?

Как следует из писем ФНС России от 27.07.2011 N ЕД-4-3/12168@ и от 24.11.2010 N ШС-37-3/16198@, налоговики полагают, что применять ЕСХН можно только в том случае, если налогоплательщик занимается сельскохозяйственным производством и получает доход от реализации сельхозпродукции. И компания, у которой в связи с гибелью посевов из-за аномальных погодных условий по итогам налогового периода отсутствуют доходы от реализации сельхозпродукции, соответственно, утрачивает право применения ЕСХН с начала налогового периода.

Правда, налогоплательщик может пойти в суд. Приведем в пример Постановление ФАС Дальневосточного округа от 21.04.2010 N Ф03-2288/2010, потому что оно было поддержано Определением ВАС РФ от 24.08.2010 N ВАС-11485/10.

В этом Постановлении судьи пришли к следующим выводам. Определить долю от реализации сельхозпродукции в общей сумме реализации можно только в том случае, если эта реализация вообще имеет место. Если же у компании из-за гибели урожая нет никакой выручки, то определять долю просто не из чего. Поэтому нарушений, предусмотренных в п. 2 ст. 346.2 НК РФ, не происходит, а значит, налогоплательщик не утрачивает право на применение ЕСХН.

К сожалению, в письме Минфина России от 28.01.2013 N 03-11-09/11 (которое было доведено письмом ФНС России от 25.02.2013 N ЕД-4-3/3075@ до всех налоговых инспекторов) данная позиция суда учтена не была. Поэтому отстоять право на применение ЕСХН в рассматриваемой ситуации можно только через суд.

Вообще по поводу дилеммы - налогоплательщик должен доказать, что он является сельхозпроизводителем, или налоговики должны доказать, что он не является сельхозпроизводителем, - стоит посмотреть Постановление ФАС Центрального округа от 01.03.2012 N А23-2534/2011.

Гражданин зарегистрировался в качестве главы КФХ и тут же обратился в налоговую инспекцию с заявлением о переходе на ЕСХН. Он представил налоговикам декларацию по ЕСХН за 2010 год, в соответствии с которой доход от реализации сельскохозяйственной продукции составил 0 руб.

Поскольку доля от реализации сельскохозяйственной продукции по итогам налогового периода составила менее 70%, налоговики отказали главе КФХ в праве на применение ЕСХН, основываясь на п. 4 ст. 346.3 НК РФ, и предложили произвести перерасчет налоговых обязательств и уплатить налоги в соответствии с общим режимом налогообложения.

Первая судебная инстанция решила, что закон не содержит положений, согласно которым отсутствие у лица дохода от реализации сельскохозяйственной продукции свидетельствует об утрате им имеющегося у него статуса сельскохозяйственного товаропроизводителя.

Однако апелляция пришла к выводу, что организации и индивидуальные предприниматели должны вести сельскохозяйственную деятельность в объемах, необходимых для их отнесения к категории сельскохозяйственных товаропроизводителей в целях налогообложения ЕСХН. В 2010 году налогоплательщик дохода от реализации сельскохозяйственной продукции не получал, следовательно, доля от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства в 2010 году у него составляет 0%, что противоречит требованиям гл. 26.1 НК РФ.

Таким образом, по итогам налогового периода налогоплательщиком нарушено ограничение, установленное в п. 2 ст. 346.2 НК РФ, в связи с отсутствием у него дохода от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции, ввиду чего в силу п. 4 ст. 346.3 НК РФ он утрачивает право на применение ЕСХН.

ФАС Центрального округа встал на сторону налогоплательщика.

В соответствии с п. 1 и 3 ст. 346.1 НК РФ ЕСХН устанавливается указанным Кодексом и применяется наряду с общим режимом налогообложения.

Согласно п. 1 ст. 346.2 НК РФ плательщиками ЕСХН признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату ЕСХН в порядке, установленном гл. 26.1 НК РФ.

В целях этой главы сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию или выращивающие рыбу, ведущие ее первичную и последующую (промышленную) переработку и реализующие эту продукцию или рыбу, при условии, что в общем доходе от реализации товаров, работ, услуг таких организаций или индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции или выращенной ими рыбы, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства или выращенной ими рыбы, составляет не менее 70% (п. 2 ст. 346.2 НК РФ дан в редакции, действовавшей до 1 января 2017 г., но на актуальность решения суда в контексте рассматриваемого нами вопроса это не влияет).

На основании п. 2 ст. 346.3 НК РФ вновь созданная компания или вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель вправе подать заявление о переходе на уплату ЕСХН в пятидневный срок (сейчас - не позднее 30 календарных дней) с даты постановки на учет в налоговой инспекции, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговой инспекции, выданном в соответствии с п. 2 ст. 84 НК РФ. В этом случае компания или предприниматель считаются перешедшими на уплату ЕСХН в текущем налоговом периоде с даты постановки на учет в налоговой инспекции, указанной в свидетельстве о постановке на учет.

В п. 4 ст. 346.3 НК РФ предусмотрено, что если по итогам налогового периода налогоплательщик не соответствует условиям, установленным в п. 2, 2.1, 5 и 6 ст. 346.2 НК РФ, он считается утратившим право на применение ЕСХН с начала налогового периода, в котором допущено нарушение указанного ограничения или выявлено несоответствие установленным условиям.

Налогоплательщик, утративший право на применение ЕСХН, в течение одного месяца после истечения налогового периода, в котором допущено нарушение или несоответствие установленным требованиям, должен за весь налоговый период произвести перерасчет налоговых обязательств по НДС, налогу на прибыль, НДФЛ, налогу на имущество организаций, налогу на имущество физических лиц в порядке, предусмотренном законодательством РФ о налогах и сборах для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей.

Таким образом, основанием для возврата к общему режиму налогообложения является нарушение налогоплательщиком 70%-ного ограничения, т.е. ситуация, при которой доля дохода от реализации произведенной им сельскохозяйственной продукции в общем доходе от реализации товаров составляет менее 70%. Отсутствие дохода от реализации сельскохозяйственной продукции не свидетельствует об утрате налогоплательщиком имеющегося у него статуса сельскохозяйственного товаропроизводителя.

Судом установлено, что гражданин как вновь зарегистрированный предприниматель - глава КФХ на основании соответствующего заявления получил право на применение системы налогообложения в виде ЕСХН.

В 2010 году он не получил каких-либо доходов от реализации сельскохозяйственной продукции, так как в спорный период вел подготовительные мероприятия для осуществления сельскохозяйственной деятельности - строительство сельскохозяйственных объектов, оформление необходимой документации, разработку земельного участка, наем работников.

Ввиду того что главой КФХ не было допущено нарушение положений п. 2 ст. 346.2 НК РФ, он не утратил право на применение режима налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, в связи с чем у налоговиков отсутствовали правовые основания для направления оспариваемого уведомления.

Следует отметить, что Федеральным законом от 25.06.2012 N 94-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" ст. 346.3 НК РФ дополнена п. 4.1, согласно которому налогоплательщики вправе продолжать применять ЕСХН в следующем налоговом периоде, в том числе в случае, если у вновь созданной организации или вновь зарегистрированного индивидуального предпринимателя, перешедших на уплату ЕСХН, в первом налоговом периоде отсутствовали доходы, учитываемые при определении налоговой базы. Этот пункт начал действовать с 1 января 2013 г.

Указанное нововведение относится только к первому налоговому периоду, т.е. к первому году работы КФХ. А что, если подготовка к производству продлится более года? КХФ потеряет право на ЕСХН? На наш взгляд, нет. Рассмотренное выше решение суда может быть применено и сейчас, даже с учетом появления п. 4.1 ст. 346.3 НК РФ.

В заключение отметим, что с 1 января 2017 г. вступил в силу Федеральный закон от 23.06.2016 N 216-ФЗ "О внесении изменений в статьи 346.2 и 346.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации", имеющий важное значение для плательщиков ЕСХН, в том числе КФХ.

Законодатели сделали щедрый жест организациям и предпринимателям, которые оказывают сельскохозяйственным товаропроизводителям:

- услуги в области растениеводства в части подготовки полей, посева сельскохозяйственных культур, возделывания и выращивания сельскохозяйственных культур, опрыскивания сельскохозяйственных культур, обрезки фруктовых деревьев и виноградной лозы, пересаживания риса, рассаживания свеклы, уборки урожая, обработки семян до посева (посадки);

- услуги в области животноводства в части обследования состояния стада, перегонки скота, выпаса скота, выбраковки сельскохозяйственной птицы, содержания сельскохозяйственных животных и ухода за ними.

Если в общем доходе от реализации товаров, работ, услуг таких организаций и предпринимателей доля дохода от реализации перечисленных услуг составляет не менее 70%, они признаются сельскохозяйственными товаропроизводителями и получают право перейти на уплату ЕСХН.

**Правда, есть одно важное условие**: указанные выше услуги должны оказываться лицам, которые сами признаются сельскохозяйственными товаропроизводителями.

Перейти на ЕСХН рассматриваемые компании и предприниматели могут с 1 января 2017 г., если успеют уведомить о своем желании налоговиков до 15 февраля 2017 г.

Внереализационные доходы

Нетрудно догадаться, что большой опасностью для КФХ в вопросе применения ЕСХН является переклассификация внереализационных доходов в обычные доходы от реализации, из-за которой хозяйство может "вылететь" за пределы 70%-ного ограничения.

Согласно п. 1 ст. 346.5 НК РФ при определении объекта налогообложения плательщики ЕСХН учитывают доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ, внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ, и не учитывают доходы, указанные, в частности, в ст. 251 НК РФ.

Так, например, в п. 4 ст. 250 НК РФ установлено, что внереализационными доходами налогоплательщика признаются доходы от сдачи имущества в аренду или субаренду, если такие доходы не определяются налогоплательщиком в порядке, установленном в ст. 249 НК РФ.

Однако на самом деле нет такого дохода, который может быть однозначно отнесен только к доходам от реализации или к внереализационным доходам. Линия между ними проходит в прямой зависимости от систематичности получения того или иного дохода. В подтверждение этого можно привести два судебных решения.

Начнем с Постановления ФАС Северо-Западного округа от 20.02.2012 N А56-15052/2011.

Некое сельскохозяйственное предприятие продало часть своих земельных участков разным лицам и отнесло вырученные от продажи суммы к внереализационным доходам.

Однако налоговики усмотрели в такой массовой продаже неоднократность и систематичность и потребовали признать такие доходы доходами от реализации, вследствие чего компания утрачивала статус сельскохозяйственного производителя.

Суд позицию налоговиков не поддержал. Он выяснил, что спорные земельные участки являлись землями сельскохозяйственного назначения и числились на балансе компании как основные средства с момента ее создания. Ввиду признания этих земель непригодными или малопригодными для сельскохозяйственного производства и отсутствия у компании средств для их содержания, освоения и использования именно в сельскохозяйственных целях ею было принято решение о продаже этой части земельного фонда в целях недопущения дальнейшей деградации земельных участков. При этом компания продала не более 5% общего объема земель.

Суд пришел к выводу, что в данном случае компания фактически провела одну сделку по реализации части своего земельного фонда, использование которой не представлялось возможным. То обстоятельство, что эта спорная часть земельного фонда, принадлежавшего компании на праве собственности, была реализована ею частями и разным приобретателям, для компании носит характер разовой сделки. Более того, эти действия, как вынужденная мера, не могут свидетельствовать об осуществлении компанией в этом случае такого вида предпринимательской деятельности, как систематическая реализация основных средств.

Налоговики ничего не смогли привести в доказательство своего утверждения о системном характере продажи основных средств именно как о самостоятельном и регулярно осуществляемом виде предпринимательской деятельности.

Приведем также Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 17.05.2011 N А19-14352/10.

Глава КФХ по его заявлению был переведен на уплату ЕСХН. Проработав несколько лет, он решил закрыть некоторые из видов своей деятельности и потому начал распродавать основные средства, которые освободились в результате этого решения.

Налоговики решили, что эта распродажа носит систематический характер, и включили полученные доходы в состав доходов от реализации. В результате глава КФХ лишился статуса сельскохозяйственного производителя.

Однако налогоплательщик обратился в суд и суд выиграл.

Судьи указали, что внереализационными доходами признаются доходы, не указанные в ст. 249 НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 39 НК РФ реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе, в том числе обмен товарами, работами или услугами, права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу.

Так как глава КФХ не осуществлял продажу основных средств и других материалов на систематической основе (реализация основных средств носила разовый характер), то в целях признания предпринимателя сельскохозяйственным товаропроизводителем при определении доли дохода от реализации сельскохозяйственной продукции полученные им денежные средства не должны учитываться в общем доходе от реализации упомянутого имущества.

Рассмотрим еще несколько потенциально опасных ситуаций.

Когда компания, применяющая ЕСХН, погашает вексель, в состав ее налогооблагаемых доходов можно включить только сумму полученных по векселю процентов.

При предъявлении векселя к погашению важно помнить, что в соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований.

Согласно п. 6 ст. 250 НК РФ к внереализационным доходам относятся, в частности, доходы в виде процентов, полученных по ценным бумагам и другим долговым обязательствам.

Такое мнение было и у финансистов - письмо Минфина России от 10.10.2006 N 03-11-04/2/202, и у налоговиков - письмо ФНС России от 14.02.2005 N 22-1-12/181.

Ну, а раз полученные проценты входят в состав внереализационных доходов, то в состав доходов от реализации сельскохозяйственной продукции их включать не нужно.

Доходы от долевого участия в других организациях, как указано в ст. 250 НК РФ, входят в состав внереализационных доходов. Внереализационные доходы в расчете доли дохода, предусмотренной в п. 2 ст. 346.2 НК РФ, не участвуют. Это означает, что компания на ЕСХН имеет право получать дивиденды в любом размере - на право применять и уплачивать ЕСХН это никак не повлияет.

Следующая ситуация касается КФХ, которое задумало совместное производство с другой компанией.

Согласно п. 2 ст. 346.2 НК РФ для перехода на ЕСХН сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются организации, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку и реализующие эту продукцию, при условии, что в общем доходе от реализации товаров, работ, услуг таких организаций доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70%.

Как выяснилось, у налоговиков, ФАС Поволжского округа и Президиума ВАС РФ совершенно разные трактовки этого на первый взгляд несложного определения.

Одно сельскохозяйственное предприятие заключило с другим договор о совместной деятельности на производство сельскохозяйственной продукции. Одно общество выращивало урожай, второе - убирало его, затем участники распределяли полученную продукцию и реализовывали ее.

Так вот, у первого предприятия доход от реализации полученной таким образом продукции составил 97% от общего дохода общества. Однако налоговики решили, что полученный компанией доход вовсе не относится к реализации сельскохозяйственной продукции.

Все дело в том, что согласно п. 9 ст. 250 НК РФ к внереализационным доходам относится доход, распределяемый в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе, учитываемый в порядке, предусмотренном в ст. 278 НК РФ "Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным участниками договора простого товарищества".

Налоговики и примкнувшие к ним судьи ФАС Поволжского округа пришли к выводу, что указанные доходы, относясь к внереализационным доходам, учитываются согласно п. 1 ст. 346.5 НК РФ при определении объекта обложения ЕСХН наряду с иным видом доходов - доходами от реализации.

Так как доходы от реализации сельскохозяйственной продукции, произведенной в рамках совместной деятельности, относятся к категории внереализационных, они не подлежат учету при разрешении вопроса о соответствии компании определению сельскохозяйственного товаропроизводителя, предусмотренному в п. 2 ст. 346.2 НК РФ.

Президиум ВАС РФ не согласился с налоговиками и примкнувшими к ним судьями.

Из п. 2 ст. 346.2 НК РФ, определяющего, что плательщиками ЕСХН являются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, следует, что право на применение данного специального налогового режима связывается прежде всего с видом осуществляемой налогоплательщиком деятельности, а не с тем, к какой категории относятся доходы, полученные от этой деятельности, для целей налогового учета.

Ни рассматриваемая норма, ни иные положения этой главы Кодекса не запрещают применять ЕСХН, если выполнение работ на отдельных этапах производства сельскохозяйственной продукции осуществляется компанией с привлечением других лиц на основании договоров подряда, возмездного оказания услуг или договоров о совместной деятельности.

Кроме этого, суд отметил, что в п. 2.1 ст. 346.26 НК РФ есть норма о том, что нельзя применять ЕНВД, если подпадающей под этот налог налогоплательщик занимается деятельностью в рамках договора простого товарищества. Аналогичной нормы в главе об ЕСХН нет.

Ну и в конце концов исключение дохода от реализации сельскохозяйственной продукции, произведенной компанией в рамках совместной деятельности, из расчета доли дохода, дающей право на применение ЕСХН, влечет неоправданное ограничение для сельскохозяйственных компаний, занимающихся производством в кооперации с другими лицами.

Подобная дифференциация в зависимости от способа ведения деятельности по производству сельхозпродукции носит произвольный характер и не основана на положениях закона.

См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 28.12.2010 N 9534/10.

В письме от 12.08.2011 N СА-4-7/13193@ специалисты ФНС России согласились с указанным решением.

Стоит обратить внимание и на ситуацию, описанную в письме Минфина России от 31.08.2012 N 03-11-11/262.

Гражданин-предприниматель является главой КФХ и плательщиком ЕСХН.

Помимо предпринимательской деятельности в качестве главы КФХ, гражданин ведет трудовую деятельность в коммерческой организации по трудовому договору в качестве наемного работника за вознаграждение.

Данная трудовая деятельность не связана с предпринимательской деятельностью в качестве главы КФХ.

Учитывается ли доход, полученный от осуществления трудовой деятельности в коммерческой организации, в составе общего дохода от реализации при определении налоговой базы по ЕСХН?

В соответствии с п. 1 и 2 ст. 346.2 НК РФ плательщиками ЕСХН признаются организации и предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями и перешедшие на уплату ЕСХН в порядке, установленном в гл. 26.1 НК РФ.

Доходы, полученные предпринимателем - главой КФХ в связи с ведением деятельности в коммерческой организации в качестве наемного работника (по трудовому договору), облагаемые НДФЛ, не относятся к доходам, связанным с ведением предпринимательской деятельности, облагаемой в рамках ЕСХН.

Соответственно, при определении ограничения по доходам от реализации и налоговой базы по ЕСХН указанные доходы учитываться не должны.

А вот ситуация из цикла "беда не приходит одна".

Глава КФХ является плательщиком ЕСХН. В 2008 году ему были предоставлены целевые кредиты на приобретение сельхозтехники под залог данной техники.

В 2010 году в связи с ухудшением положения на рынке и невозможностью погашать кредит банк обратился с письменным требованием реализовать залоговое имущество - сельхозтехнику и погасить кредит. Банк самостоятельно нашел потенциальных покупателей данного имущества. Глава КФХ реализовал технику по договору купли-продажи и направил полученные денежные средства на погашение кредита.

Теперь - главное: является ли сумма, полученная от реализации залогового имущества, т.е. сельхозтехники, доходом, подлежащим включению в налоговую базу по ЕСХН?

Главу КФХ беспокоило то, что сумма от реализации сельхозтехники намного превысила сумму доходов, полученную им от реализации произведенной сельхозпродукции. Он боялся, что утратит право на применение ЕСХН.

И боялся не зря.

В письме Минфина России от 23.10.2012 N 03-11-11/325 финансисты ответили, что в соответствии с п. 1 ст. 346.5 НК РФ при определении объекта налогообложения плательщики ЕСХН учитывают доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ, и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ, и не учитывают доходы, указанные в ст. 251 НК РФ.

Согласно ст. 249 НК РФ доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров, работ, услуг как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары, работы, услуги или имущественные права, выраженные в денежной или натуральной формах.

В п. 3 ст. 38 НК РФ определено, что товаром для целей налогообложения признается любое имущество, реализуемое или предназначенное для реализации.

Следовательно, выручка от реализации заложенного имущества включается в состав доходов при определении объекта налогообложения по ЕСХН, а также в состав общего дохода от реализации товаров, работ, услуг для расчета вышеуказанной доли доходов от реализации сельскохозяйственной продукции.

Налогоплательщик, утративший право на применение ЕСХН, в течение одного месяца после истечения налогового периода, в котором допущено нарушение, должен за весь налоговый период произвести перерасчет налоговых обязательств по НДС, налогу на прибыль, НДФЛ, налогу на имущество организаций, налогу на имущество физических лиц в порядке, предусмотренном законодательством РФ о налогах и сборах для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей. При этом налогоплательщик уплачивает пени за несвоевременную уплату указанных налогов и авансовых платежей по ним.

По нашему мнению, финансисты не правы. Однократная продажа сельхозтехники по требованию банка никакого отношения к реализации КФХ не имеет. Это явные и очевидные внереализационные доходы от разовой операции. Основные средства в данном случае товаром не являлись. Поэтому учитывать этот доход при определении статуса КФХ как сельхозпроизводителя неправомерно.

Что такое сельхозпродукция?

Для ответа на этот вопрос обратимся к письмам Минфина России.

В письме Минфина России от 30.06.2009 N 03-11-06/1/27 финансисты разъяснили, как разобраться с тем, относится ли продукция налогоплательщика к сельскохозяйственной.

В соответствии с п. 3 ст. 346.2 НК РФ для применения ЕСХН к сельскохозяйственной продукции относятся продукция растениеводства сельского, лесного хозяйства и продукция животноводства, конкретные виды которых определяются Правительством РФ.

Перечень видов продукции, относимой к сельскохозяйственной продукции, утвержден Постановлением Правительства РФ от 25.07.2006 N 458.

Как поясняют в Минфине России, биоудобрения не включены в этот Перечень.

Таким образом, компания, которая производит биоудобрения, не может рассчитывать на переход к ЕСХН, поскольку биоудобрения к сельскохозяйственной продукции не относятся.

При этом КФХ, которое, например, покупает саженцы декоративных растений, доращивает их, а потом перепродает, имеет право применять ЕСХН, ведь саженцы декоративных растений относятся к сельскохозяйственной продукции. Об этом сказано в письме Минфина России от 24.07.2009 N 03-11-06/1/38.

Компания планирует заниматься производством сельхозпродукции, осуществлять ее первичную и последующую промышленную переработку и самостоятельно реализовывать эту продукцию в торговые сети. По предварительным расчетам, 70%-ный лимит реализации сельхозпродукции будет соблюдаться. Единственное сомнение у налогоплательщика вызвало то, что основой для всей производственной цепочки будет приобретение молодняка крупного рогатого скота. Он будет выращиваться и откармливаться, а потом уже забиваться. Можно ли это считать производством собственной сельхозпродукции?

В письме Минфина России от 17.07.2009 N 03-11-06/1/34 финансисты указали, что выручка от реализации продукции, произведенной собственными силами из покупного сырья, включая продукцию первичной переработки, произведенную из покупного сырья, при расчете 70%-ного лимита в состав дохода от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции не включается.

Получается, что Минфин России приравнял приобретение молодняка крупного рогатого скота к приобретению сырья.

А теперь посмотрим, что сказано в Большой советской энциклопедии: "Сырье, сырые материалы, предмет труда, претерпевший уже известное изменение под воздействием труда и подлежащий дальнейшей переработке. С. в процессе производства образует вещественную основу, "главную субстанцию" готового продукта или полуфабриката. При этом вся стоимость С. полностью переносится на стоимость произведенного продукта, принявшего товарную форму..." <1>.

--------------------------------

<1> См.: http://dic.academic.ru/dic.nsf/bse/137566/.

Так вот, чтобы там себе в Минфине России ни думали, но животные - это не сырье. Сырье - это мясо, кожа, шерсть и т.д. Соответственно, приобретая молодняк крупного рогатого скота, доращивая и откармливая его, компания как раз и занимается производством собственной сельхозпродукции.

§ 3. Общая система налогообложения

Не все сельскохозяйственные предприятия могут применять ЕСХН. (А может быть, и не хотят.) Однако и тут государство не оставило сельское хозяйство без льготы.

В соответствии с п. 1.3 ст. 284 НК РФ для сельскохозяйственных товаропроизводителей, отвечающих критериям, предусмотренным в п. 2 ст. 346.2 НК РФ, 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%.

Однако применение нулевой ставки, разумеется, ограничено рядом условий и обстоятельств.

В п. 2 ст. 346.2 НК РФ установлено, что сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются организации и предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую промышленную переработку, в том числе на арендованных основных средствах, и реализующие эту продукцию, при условии, если в общем доходе от реализации товаров, работ, услуг таких организаций и предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70% (примечательно, что это определение содержится в главе об ЕСХН).

Организации, самостоятельно не производящие сельхозпродукцию, не являются сельхозпроизводителями и не вправе применять налоговую ставку в размере 0%.

Напомним, что с 1 января 2017 г. сельскохозяйственными товаропроизводителями также считаются организации и предприниматели, оказывающие услуги:

- в области растениеводства в части подготовки полей, посева сельскохозяйственных культур, возделывания и выращивания сельскохозяйственных культур, опрыскивания сельскохозяйственных культур, обрезки фруктовых деревьев и виноградной лозы, пересаживания риса, рассаживания свеклы, уборки урожая, обработки семян до посева (посадки);

- в области животноводства в части обследования состояния стада, перегонки скота, выпаса скота, выбраковки сельскохозяйственной птицы, содержания сельскохозяйственных животных и ухода за ними,

но при условии, что в общем доходе от реализации товаров, работ, услуг таких компаний и предпринимателей доля дохода от реализации перечисленных выше услуг составляет не менее 70%.

Если налоговикам удастся доказать, что производством сельхозпродукции полностью занималась привлеченная сторонняя фирма и компания не вела сельскохозяйственное производство в кооперации с иными лицами, то доход от реализации такой сельхозпродукции облагается по ставке 20% (см., например, письма Минфина России от 24.03.2014 N 03-03-06/1/12715 и ФНС России от 06.06.2013 N ЕД-4-3/10416@).

Спорить с этим бесполезно - суды на стороне чиновников (см., например, Постановления Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 18.08.2014 N А67-2932/2013, Президиума ВАС РФ от 22.01.2013 N 9790/12).

Однако не все так печально! Если отдельные этапы сельхозпроизводства выполняют иные лица по договорам подряда, а основную деятельность ведет сам налогоплательщик и при этом не менее 70% его дохода составляет производство сельхозпродукции, то он все равно имеет право на применение нулевой ставки по налогу на прибыль.

В подтверждение этой позиции можно привести Постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 26.06.2014 N А25-1360/2013, ФАС Поволжского округа от 17.05.2011 N А12-17337/2010, Президиума ВАС РФ от 28.12.2010.

Согласно п. 2 ст. 274 НК РФ налоговая база по прибыли, облагаемой по ставке, отличной от ставки, указанной в п. 1 ст. 284 НК РФ (т.е. 20%), определяется налогоплательщиком отдельно. Налогоплательщик должен вести раздельный учет доходов и расходов по операциям, по которым в соответствии с гл. 25 НК РФ предусмотрен отличный от общего порядок учета прибыли и убытка.

В связи с этим возникает вопрос: как распределить в целях исчисления налога на прибыль внереализационные расходы между сельскохозяйственной и несельскохозяйственной деятельностью, как, например:

- расходы в виде процентов по долговым обязательствам;

- расходы по созданию резерва предстоящих расходов, направленных на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов;

- убытки от реализации прав требования долга, относящиеся к внереализационным расходам текущего отчетного или налогового периода;

- расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, на списание нематериальных активов, на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, охрану недр и другие аналогичные работы;

- штрафы, пени и иные санкции за нарушение договорных или долговых обязательств, возмещение причиненного ущерба;

- убытки, приравненные к внереализационным расходам?

Есть письмо Минфина России от 03.11.2011 N 03-03-06/1/710, практически полностью посвященное ответу на этот вопрос.

Компании, признаваемой сельскохозяйственным товаропроизводителем, необходимо обеспечить раздельный учет доходов и расходов по деятельности, связанной с реализацией произведенной ею сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной ею собственной сельскохозяйственной продукции, облагаемой по ставке 0%, и по иным видам деятельности.

Согласно п. 2 и 3 ст. 252 НК РФ расходы, в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика, подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Внереализационные расходы, которые непосредственно связаны с деятельностью сельскохозяйственного товаропроизводителя, облагаемой налогом на прибыль по ставке 0%, учитываются при определении налоговой базы по данному виду деятельности.

В случае если не представляется возможным определить принадлежность внереализационных расходов к конкретному виду деятельности, такие расходы подлежат распределению между ними пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика.

В письме Минфина России от 23.11.2012 N 03-03-06/1/612 финансисты напомнили, что под нулевую ставку подпадают доходы только от собственно сельскохозяйственной деятельности и переработки, а вот доходы сельскохозяйственных товаропроизводителей от иных видов деятельности подлежат учету в целях налогообложения прибыли в общем порядке. К иным доходам относятся, например, внереализационные доходы.

Согласно п. 18 ст. 250 НК РФ в составе внереализационных доходов учитываются доходы в виде сумм кредиторской задолженности, списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям. Следовательно, такой доход нужно облагать налогом на прибыль по ставке в размере 20%.

Однако не все так просто!

В частности, чиновники споткнулись на таком виде внереализационных доходов, как суммы компенсации ущерба, нанесенного засухой или эпидемией.

В письме Минфина России от 10.11.2014 N 03-03-06/1/56444 было сказано так.

Согласно п. 2 ст. 274 НК РФ налоговая база по прибыли, облагаемой по ставке, отличной от ставки, указанной в п. 1 ст. 284 НК РФ, определяется налогоплательщиком отдельно. Налогоплательщик ведет раздельный учет доходов и расходов по операциям, по которым в соответствии с гл. 25 НК РФ предусмотрен отличный от общего порядок учета прибыли и убытка.

На основании п. 1 ст. 248 НК РФ к доходам в целях гл. 25 НК РФ относятся:

1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;

2) внереализационные доходы.

Следовательно, порядок определения налогоплательщиком налоговой базы по прибыли, облагаемой по иной ставке, чем 20%, распространяется на все группы доходов, включая внереализационные доходы.

Таким образом, в отношении внереализационных доходов, напрямую связанных с основной сельскохозяйственной деятельностью (в том числе в отношении возмещения ущерба от эпидемии), может быть применена ставка 0% на основании п. 2 ст. 274 НК РФ.

По поводу получения сельхозкомпаниями (в том числе КФХ) субсидий на ведение производства стоит иметь в виду следующее.

В письме Минфина России от 01.11.2013 N 03-03-06/1/46682 чиновники указали, что субсидии, полученные сельхозпроизводителем на возмещение части затрат, связанных с производством или реализацией сельхозпродукции, связаны с сельскохозяйственной деятельностью, по которой установлена ставка налога на прибыль 0%.

Субсидии, полученные сельхозпроизводителем, не связанные с сельскохозяйственной деятельностью, учитываются в составе внереализационных доходов для целей исчисления налога на прибыль в обычном порядке согласно п. 8 ст. 250 НК РФ (см. также письма Минфина России от 03.08.2010 N 03-03-06/1/515, от 27.05.2011 N 03-03-06/1/313 и от 15.10.2012 N 03-03-06/1/550).

Итак, что мы имеем? Получается, что каждый конкретный доход (прямой или внереализационный) и каждый конкретный расход (прямой или внереализационный) нужно рассматривать отдельно исходя из фактических условий деятельности хозяйства.

Так, например, в Постановлении Арбитражного суда Центрального округа от 28.08.2014 N А48-3219/2013 судьи указали, что положительная курсовая разница для сельскохозяйственной компании подпадает под нулевую ставку по налогу на прибыль. Причина была в том, что эта разница возникала при выплате лизинговых платежей за импортную сельхозтехнику, которая прямо участвовала в сельскохозяйственном производстве.

Даже продажа сельхозтехники подпадает под льготную ставку - так решил ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 26.05.2009 N А33-10475/08-Ф02-2324/09. Суд, выяснив, что кроме сельскохозяйственной деятельности налогоплательщик более ничем не занимался, указал следующее.

Законодательство предусматривает применение ставки 0% по налогу на прибыль не по доходам от реализации сельскохозяйственной продукции, а по деятельности сельскохозяйственных производителей, связанной с реализацией произведенной собственной сельхозпродукции.

**Таким образом**, доход и расход сельскохозяйственной компании однозначно не подпадает под нулевую ставку, только если он не имеет вообще никакого отношения к сельскохозяйственному производству.

Так, например, не подлежат льготе доходы от уступки прав требования и продажи доли в уставном капитале другой компании (см. письма Минфина России от 07.02.2014 N 03-03-06/1/4922, 03-03-06/1/4919, 03-03-06/1/4916).

В Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 13.04.2012 N А27-9933/2011 судьи отказали в праве на нулевую ставку по доходам в виде процентов по выданным займам и доходам от реализации покупных товаров, предоставленных услуг, выполненных работ.

**Таким образом**, по каждому конкретному доходу или расходу организации нужно проверять степень его отношения к сельскохозяйственному производству.

Например, если кредит был потрачен на цели сельхозпроизводства, то расходы в виде процентов по этому кредиту целиком участвуют в формировании налоговой базы, облагаемой по ставке в размере 0%.

А вот доход от такой деятельности, как покупка и продажа ценных бумаг, никакого отношения к сельскохозяйственной деятельности не имеет, поэтому должен облагаться по ставке в размере 20%.

А что, если некий расход (как правило, общехозяйственный, реже - общепроизводственный) в равной степени относится к деятельности, облагаемой по ставке в размере 20% и по ставке в размере 0%? Как произвести распределение этого расхода между видами деятельности?

Чисто теоретически есть разные варианты распределения:

- по заработной плате производственных рабочих, участвующих в разных видах деятельности;

- по стоимости основных средств, участвующих в разных видах деятельности;

- по величине выручки, полученной от каждого вида деятельности.

Для КФХ мы можем порекомендовать именно последний вариант - по той простой причине, что наемных работников в хозяйстве может не быть вовсе.

§ 4. УСН

Несмотря на то что более естественным для КФХ является использование ЕСХН, никто не запрещает КФХ применять и УСН.

Почему КФХ может заинтересовать такой специальный налоговый режим? Объяснение очень простое. Здесь не нужно выдерживать лимит по сельскохозяйственной выручке, чтобы числиться сельскохозяйственным производителем. Поэтому для тех КФХ, у которых есть проблемы с рассмотренным ранее 70%-ным лимитом, это настоящий выход.

Общие правила

Согласно п. 3 ст. 346.11 НК РФ применение УСН индивидуальными предпринимателями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате НДФЛ (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, за исключением налога, уплачиваемого с доходов в виде дивидендов, а также с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным в п. 2 и 5 ст. 224 НК РФ), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности, за исключением объектов налогообложения налогом на имущество физических лиц, включенных в перечень, определяемый в соответствии с п. 7 ст. 378.2 НК РФ, с учетом особенностей, предусмотренных в п. 10 ст. 378.2 НК РФ).

Индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, не признаются плательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с Налоговым кодексом РФ при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также НДС, уплачиваемого в соответствии со ст. 174.1 НК РФ.

Иные налоги, сборы и страховые взносы уплачиваются индивидуальными предпринимателями, применяющими УСН, в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Нельзя перейти на УСН тем КФХ, средняя численность работников которых за налоговый или отчетный период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превышает 100 человек. Это указано в пп. 15 п. 3 ст. 346.12 НК РФ.

Согласно пп. 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ нельзя перейти на УСН организациям, у которых остаточная стоимость основных средств, определяемая в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете, превышает 150 млн руб. В этих целях учитываются основные средства, которые подлежат амортизации и признаются амортизируемым имуществом в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Решение Верховного Суда РФ от 02.08.2016 N АКПИ16-486 распространило указанное требование и на индивидуальных предпринимателей.

Для исчисления единого налога у КФХ есть два варианта, приведенные в п. 1 ст. 346.14 НК РФ:

1) исчислять налог с доходов;

2) исчислять налог с разницы между доходами и расходами, при этом закрытый перечень расходов содержится в ст. 346.16 НК РФ.

В первом случае ставка налога равна 6%, во втором - 15. Так указано в ст. 346.20 НК РФ.

Правда, при первом варианте сумму налога можно уменьшить на сумму начисленных обязательных страховых взносов, расходов на оплату больничных, платежей по договорам добровольного личного страхования в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности. При этом налог может быть уменьшен максимум наполовину.

Отметим, что для тех, кто выберет второй вариант, в п. 6 ст. 346.18 НК РФ есть неприятное дополнение - минимальный налог. Он уплачивается в случае, если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога. Сумма минимального налога исчисляется за налоговый период в размере 1% налоговой базы, которой являются доходы, определяемые в соответствии со ст. 346.15 НК РФ.

Проблемы с дотациями

Зачастую федеральный и областные бюджеты оказывают КФХ финансовую поддержку.

В письме Минфина России от 29.04.2015 N 03-11-11/24751 была рассмотрена ситуация, когда КФХ на УСН получило субсидию на возмещение части затрат на проведение комплекса агротехнологических работ, повышение уровня экологической безопасности сельскохозяйственного производства, повышение плодородия и качества почв в расчете на 1 га посевной площади сельскохозяйственных культур.

Как указано в п. 1.1 ст. 346.15 НК РФ, "упрощенцы" при определении объекта налогообложения не учитывают доходы, предусмотренные в ст. 251 НК РФ. Перечень таких доходов является исчерпывающим.

Согласно пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования.

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией или физическим лицом - источником целевого финансирования или федеральными законами, в частности, в виде субсидий бюджетным и автономным учреждениям.

В соответствии с п. 2 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются целевые поступления. К ним относятся целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления и решений органов управления государственных внебюджетных фондов, а также целевые поступления от других организаций или физических лиц и использованные указанными получателями по назначению.

Кроме этого, согласно ст. 6 БК РФ получателями бюджетных средств являются орган государственной власти, орган управления государственным внебюджетным фондом, орган местного самоуправления, орган местной администрации, находящееся в ведении главного распорядителя бюджетных средств казенное учреждение, имеющие право на принятие или исполнение бюджетных обязательств от имени публично-правового образования за счет средств соответствующего бюджета, если иное не установлено в самом Кодексе.

Таким образом, денежные средства в виде субсидии, полученной КФХ из федерального и областного бюджетов на возмещение части затрат, не соответствуют перечню средств целевого финансирования или целевых поступлений и должны учитываться в составе доходов при определении налоговой базы по УСН как внереализационные доходы.

Для тех КФХ, которые выбрали налоговую базу в виде разницы между доходами и расходами, страшного нет ничего: расходы, на покрытие которых предоставлялись субсидии, учитываются при определении налоговой базы по единому налогу. Поэтому дополнительного налогообложения данных субсидий не происходит.

А вот тем КФХ, которые выбрали в качестве налоговой базы сумму полученных доходов, придется переплатить.

§ 5. ПСН

Может ли член КФХ применять ПСН в отношении предпринимательской деятельности в сфере оказания услуг по переработке сельскохозяйственной продукции других производителей?

Да, вполне.

Порядок применения ПСН определяется в гл. 26.5 НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 346.43 НК РФ ПСН устанавливается Налоговым кодексом РФ, вводится в действие в соответствии с этим Кодексом законами субъектов РФ и может применяться на территориях указанных субъектов РФ. ПСН применяется индивидуальными предпринимателями наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством РФ о налогах и сборах. (Напомним, что из положений п. 2 ст. 11 НК РФ следует, что для целей налогового закона главы КФХ признаются индивидуальными предпринимателями.)

В п. 2 ст. 346.43 НК РФ приведен перечень видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется ПСН. К ним, в частности, относятся:

- услуги по переработке сельскохозяйственных продуктов;

- услуги, связанные со сбытом сельскохозяйственной продукции (хранение, сортировка, сушка, мойка, расфасовка, упаковка и транспортировка);

- услуги, связанные с обслуживанием сельскохозяйственного производства (механизированные, агрохимические, мелиоративные, транспортные работы);

- услуги по зеленому хозяйству и декоративному цветоводству;

- оказание услуг по забою, транспортировке, перегонке, выпасу скота.

Как сказано в п. 1 ст. 346.44 НК РФ, налогоплательщиками признаются индивидуальные предприниматели, перешедшие на ПСН в порядке, установленном в гл. 26.5 НК РФ.

**Таким образом**, для главы КФХ применение ПСН не запрещается.

Согласно п. 2 ст. 346.44 НК РФ переход на ПСН или возврат к иным режимам налогообложения индивидуальными предпринимателями производится добровольно в порядке, установленном в гл. 26.5 НК РФ.

Документом, удостоверяющим право на применение ПСН, является патент на осуществление одного из видов предпринимательской деятельности, в отношении которого законом субъекта РФ введена эта система налогообложения. Патент выдается на период от 1 до 12 месяцев включительно в пределах календарного года и действует на территории того субъекта РФ, который указан в патенте (п. 1 и 5 ст. 346.45 НК РФ).

Заявление на получение патента представляется в налоговую инспекцию по месту жительства не позднее чем за 10 дней до начала применения индивидуальным предпринимателем ПСН:

- лично или через представителя;

- в виде почтового отправления с описью вложения;

- в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи.

В случае если предприниматель планирует вести предпринимательскую деятельность на основе патента в субъекте РФ, в котором не состоит на учете в налоговой инспекции по месту жительства или в качестве налогоплательщика, применяющего ПСН, указанное заявление подается в любой территориальный налоговый орган этого субъекта РФ по выбору самого предпринимателя.

Налоговики обязаны в течение пяти дней со дня получения заявления на получение патента выдать индивидуальному предпринимателю патент или уведомить его об отказе в выдаче патента.

**Таким образом**, например, гражданин - единоличный член КФХ в случае, если ПСН введена в действие законом соответствующего субъекта РФ, вправе применять данный налоговый режим в отношении предпринимательской деятельности, связанной с оказанием указанных выше услуг.

Разумеется, как указано в ст. 346.53 НК РФ, если индивидуальный предприниматель применяет ПСН и ведет иные виды предпринимательской деятельности, в отношении которых им применяется иной режим налогообложения, то он обязан вести учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в соответствии с порядком, установленным в рамках соответствующего режима налогообложения. Проще говоря, это называется "раздельный учет".

Поэтому, если, например, КФХ применяет ЕСХН и на отдельные виды деятельности приобрело патент, то ему нужно будет отделить по данной деятельности доходы и расходы.

§ 6. КФХ и ЕНВД

Деятельность КФХ регулируется Законом о КФХ. В п. 1 ст. 1 этого Закона установлено, что КФХ представляет собой объединение граждан, связанных родством или свойством, имеющих в общей собственности имущество и совместно ведущих производственную и иную хозяйственную деятельность (производство, переработку, хранение, транспортировку и реализацию сельскохозяйственной продукции), основанную на их личном участии.

В свою очередь, в п. 5 ст. 23 ГК РФ предусмотрено, что граждане вправе заниматься производственной или иной хозяйственной деятельностью в области сельского хозяйства без образования юридического лица на основе соглашения о создании КФХ, заключенного в соответствии с Законом о КФХ.

Это означает, что если предприятие не занимается сельским хозяйством, то оно никак не может иметь форму КФХ.

Однако законодательство не запрещает КФХ иметь побочные виды деятельности, не связанные напрямую с сельским хозяйством. А если это так, то КФХ вполне может заниматься и теми видами деятельности, по которым можно перейти на ЕНВД.

На основании п. 1 ст. 346.26 НК РФ ЕНВД вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя и применяется наряду с общей системой налогообложения и иными режимами налогообложения (см. табл. N 2).

Таблица N 2

Возможность применения ЕНВД КФХ при использовании

разных налоговых систем

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Виды деятельности | ЕСХН | Прочие системы налогообложения |
| Розничная торговля собственной продукцией | Нельзя | Нельзя |
| Розничная торговля покупными товарами | Можно | Можно |
| Услуги общественного питания | Нельзя | Можно |
| Оказание автотранспортных услуг | Можно | Можно |
| Услуги по временному размещению и проживанию | Можно | Можно |
| Передача во временное владение или пользование торговых мест или объектов общественного питания | Можно | Можно |
| Передача во временное владение или пользование земельных участков для размещения объектов торговли или общественного питания | Можно | Можно |

Как указано в п. 1 ст. 346.28 НК РФ, переход на ЕНВД является добровольным.

Перечень видов деятельности, по которым можно уплачивать ЕНВД, приведен в п. 2 ст. 346.26 НК РФ. Чисто теоретически КФХ может заниматься любыми видами деятельности из данного списка. Но практически в силу специфики самого понятия КФХ это могут быть такие виды деятельности, как:

- оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов;

- розничная торговля;

- услуги общественного питания;

- услуги по временному размещению и проживанию;

- передача во временное владение или пользование торговых мест или объектов общественного питания;

- передача во временное владение или пользование земельных участков для размещения объектов торговли или общественного питания.

При этом есть важные ограничения!

**Во-первых**, не могут применять ЕНВД налогоплательщики, уже перешедшие на ЕСХН в отношении розничной торговли и общественного питания, если они реализуют через свои объекты торговли и питания произведенную ими сельхозпродукцию, включая продукцию первичной переработки из собственного сельхозсырья. Об этом сказано в п. 2.1 ст. 346.26 НК РФ.

**Во-вторых**, из определения розничной торговли из ст. 346.27 НК РФ следует, что к ней не относится реализация продукции собственного производства или изготовления.

Следует учесть, что согласно п. 7 ст. 346.2 НК РФ КФХ, перешедшие на уплату ЕНВД по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности, вправе перейти на уплату ЕСХН в отношении иных осуществляемых ими видов предпринимательской деятельности. При этом ограничения по объему дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, определяются исходя из всех осуществляемых КФХ видов деятельности.

§ 7. Земельный налог

Не все КФХ, к сожалению, получив земельные угодья, решили использовать их по прямому назначению. Причин может быть много. Самая простая - бизнес не пошел. Или какой-то участок затруднен для использования. В этом случае хозяйство может сдать свой участок в аренду более деловитому субъекту.

Однако кое-какие обязанности, связанные с этим земельным участком, помимо получения платежей от арендатора, у КФХ остаются.

В соответствии со ст. 65 ЗК РФ использование земли в России является платным. Формами платы за использование земли являются земельный налог и арендная плата.

Согласно ст. 15 НК РФ земельный налог относится к местным налогам.

Данный налог является одним из основных источников формирования доходной базы местных бюджетов, средства от уплаты которого направляются на решение социально-экономических задач, стоящих перед органами местного самоуправления.

На основании ст. 387 НК РФ земельный налог устанавливается Налоговым кодексом РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с Налоговым кодексом РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований.

В соответствии со ст. 388 НК РФ плательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения в соответствии со ст. 389 НК РФ, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения, если иное не установлено в п. 1 ст. 388 НК РФ. Не признаются плательщиками земельного налога организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного пользования, в том числе праве безвозмездного срочного пользования, или переданных им по договору аренды.

**Таким образом**, если КФХ возьмет земельный участок в аренду, то земельный налог за него должен платить его владелец, а не КФХ.

Объектом налогообложения по земельному налогу признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, на территории которого введен земельный налог (п. 1 ст. 389 НК РФ).

Согласно п. 4 ст. 391 НК РФ для налогоплательщиков - физических лиц налоговая база определяется налоговиками на основании сведений, которые представляются в налоговые инспекции органами, осуществляющими государственный кадастровый учет и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество.

**Учтите**, что в вопросе уплаты земельного налога индивидуальные предприниматели приравнены к физическим лицам (см., например, письмо Минфина России от 26.11.2015 N 03-05-06-02/68634).

При этом в п. 3 ст. 396 НК РФ определено, что сумма налога, подлежащая уплате в бюджет налогоплательщиками - физическими лицами, исчисляется налоговиками.

В силу п. 4 ст. 397 НК РФ налогоплательщики - физические лица уплачивают налог на основании налогового уведомления, направленного налоговой инспекцией.

С 1 апреля 2017 г. будет действовать форма налогового уведомления, утвержденная Приказом ФНС России от 07.09.2016 N ММВ-7-11/477@.

Когда обязанность по исчислению суммы налога возлагается на налоговиков, применяется ст. 52 НК РФ. В этом случае не позднее 30 дней до наступления срока платежа инспекция направляет налогоплательщику указанное выше уведомление, в котором в том числе отражает сумму налога, подлежащую уплате, объект налогообложения, налоговую базу, а также срок уплаты налога. В гл. 31 НК РФ нет указаний на сроки направления уведомлений налоговиками.

Налоговое уведомление может быть передано предпринимателю:

- лично под расписку;

- по почте заказным письмом;

- в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи;

- через личный кабинет налогоплательщика.

При этом направление налогового уведомления допускается не более чем за три налоговых периода, предшествующие календарному году его направления. Налогоплательщики уплачивают налог не более чем за три налоговых периода, предшествующие календарному году направления налогового уведомления. А возврат или зачет суммы излишне уплаченного или взысканного налога в связи с перерасчетом суммы налога производится за период такого перерасчета в порядке, установленном в ст. 78 и 79 НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 397 НК РФ земельный налог предприниматель обязан заплатить не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом. Другими словами, за налоговый период 2017 года уплата налога должна быть произведена до 1 декабря 2018 г.

**Таким образом**, налоговое уведомление будет отправлено владельцу земельного участка, а не его арендатору.

Напомним, что ни УСН, ни ЕНВД, ни ЕСХН не освобождают от уплаты земельного налога (см., например, письма Минфина России от 11.04.2012 N 03-05-06-02/29 и от 10.02.2009 N 03-11-09/44).

Предусмотрены ли какие-либо льготы по уплате земельного налога для КФХ?

В письме Минфина России от 10.08.2012 N 03-01-11/4-222 чиновники ответили на этот вопрос следующим образом.

В ст. 395 НК РФ установлен перечень категорий налогоплательщиков, освобождаемых от уплаты земельного налога. Такая категория налогоплательщиков, как главы КФХ, в данный перечень не включена.

Вместе с тем следует иметь в виду, что согласно п. 2 ст. 387 НК РФ при установлении земельного налога нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой земельным налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

Таким образом, для решения вопроса о предоставлении налоговых льгот по уплате земельного налога главам КФХ следует обращаться в представительный орган муниципального образования, на территории которого располагаются земельные участки, принадлежащие главам КФХ.

§ 8. Налог на имущество

КФХ, которые не перешли на ЕСХН, должны уплачивать налог на имущество организаций.

Согласно ст. 6 Закона о КФХ в состав имущества КФХ могут входить земельный участок, хозяйственные и иные постройки, мелиоративные и другие сооружения, продуктивный и рабочий скот, птица, сельскохозяйственные и иные техника и оборудование, транспортные средства, инвентарь и иное необходимое для ведения деятельности хозяйства имущество.

На основании ст. 373 НК РФ налогоплательщиками налога на имущество организаций признаются организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со ст. 374 НК РФ.

В ст. 374 НК РФ указывается, что объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета. Не признается объектом налогообложения имущество, перечисленное в п. 4 ст. 374 НК РФ. К такому имуществу, в частности, относятся земельные участки. Это и понятно, ведь за земельные участки уплачивается земельный налог.

КФХ, созданные как юридические лица в соответствии с Законом о КФХ 1990 года и сохранившие этот статус, а также КФХ, созданные как юридические лица в соответствии со ст. 86.1 ГК РФ, при наличии имущества, относимого в соответствии с Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету основных средств в сельскохозяйственных организациях, утвержденными Приказом Минсельхоза России от 19.06.2002 N 559, к основным средствам и являющегося согласно ст. 374 НК РФ объектом налогообложения по налогу на имущество организаций, признаются плательщиками налога на имущество.

Организации, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями в соответствии с гл. 26.1 НК РФ, вправе добровольно перейти на уплату ЕСХН (п. 2 ст. 346.1 НК РФ). В этом случае они освобождаются, в частности, от уплаты налога на имущество организаций (п. 3 ст. 346.1 НК РФ).

Главы КФХ как лица, приравненные к индивидуальным предпринимателям, должны уплачивать налог на имущество физических лиц, так как предприниматели не освобождены от его уплаты. Рассчитывать налог им самим не нужно. Налоговики это сделают сами на основании п. 2 ст. 409 НК РФ. Для этого главе КФХ будет передано соответствующее уведомление.

Напомним, что с 1 апреля 2017 г. будет применяться форма налогового уведомления, приведенная в Приказе ФНС России от 07.09.2016 N ММВ-7-11/477@.

Если КФХ без образования юридического лица применяет общую систему налогообложения, оно не освобождается от уплаты налога на имущество. Тем более не освобождается от уплаты этого налога личное имущество главы КФХ, даже если оно используется им в деятельности хозяйства.

(Как мы уже сказали, избавиться от налога КФХ может в том случае, если перейдет на уплату ЕСХН.)

Между тем, несмотря на это, не все главы КФХ жаждут передать свое личное имущество в собственность КФХ. Можно ли как-то решить эту ситуацию иначе?

Интересный вариант подсказывает старое Постановление ФАС Поволжского округа от 22.11.2011 N А57-1434/2011: можно передать спорную недвижимость КФХ по договору безвозмездного пользования.

Судьи, в частности, указали, что гражданин, осуществляя через созданную им организацию сельскохозяйственную деятельность с применением ЕСХН, имел право на льготу, установленную в п. 3 ст. 346.1 НК РФ. Иной подход противоречил бы основам налогового законодательства. Налоговый закон не допускает установления дифференцированных ставок налогов, сборов и льгот в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

ФАС Поволжского округа подтвердил правомерность выводов нижестоящих судов об отсутствии оснований для начисления налоговым органом гражданину налога на имущество, поскольку спорное имущество на основании договора безвозмездного пользования используется в деятельности КФХ, главой которого является ответчик, при этом хозяйство является плательщиком ЕСХН.

Конституционный Суд РФ требует соблюдения законодателем конституционного принципа равенства налогообложения. Он указывает на допустимость установления дифференцированного режима налогообложения для различных категорий лиц, но только в том случае, когда такая дифференциация обусловлена объективными факторами и не носит произвольного, дискриминирующего характера (см. Постановления от 27.04.2001 N 7-П и от 16.07.2004 N 14-П, Определения от 18.01.2005 N 55-О и от 24.05.2005 N 177-О).

Принцип равного налогового бремени в сфере налоговых отношений означает, что не допускается установления носящих дискриминационный характер правил налогообложения, в том числе в зависимости от организационно-правовой формы и характера или содержания предпринимательской деятельности налогоплательщиков.

См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 21.03.1997 N 5-П.

Следует отметить, что в деле, рассмотренном в Постановлении ФАС Поволжского округа от 22.11.2011 N А57-1434/2011, важную роль сыграло наличие документа, подтверждающего, что спорное имущество использовалось в деятельности КФХ, - договора безвозмездного пользования.

Однако тут может возникнуть другая проблема: КФХ придется определять доход от безвозмездного использования имущества (см., например, письма Минфина России от 31.10.2008 N 03-11-04/2/163 и от 01.07.2008 N 03-11-04/2/93, п. 2 информационного письма Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 N 98).

**Таким образом**, прежде чем принять решение, главе КФХ нужно подсчитать, что выгоднее: лично заплатить налог на имущество физических лиц или выплатить единый налог с суммы полученного КФХ внереализационного дохода от безвозмездного пользования имуществом.

Глава 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ДЛЯ КФХ

КФХ - волей или неволей - должны вести налоговый учет, потому что от уплаты налогов их никто не освобождал.

Нужен ли КФХ бухгалтерский учет? На наш взгляд, все-таки нужен, хотя и не обязательно в полном объеме.

Учитывая, что и налоговый, и бухгалтерский учет имеют в своей основе одни и те же первичные бухгалтерские документы, ведение бухгалтерского учета для КФХ не станет такой уж тяжкой обузой. А вот пользы может быть много.

Дело в том, что эффективное управление КФХ возможно лишь при наличии полной информации, характеризующей все стороны производства. Основным источником оперативной и объективной информации о развитии производства и выполнении хозяйственных операций являются бухгалтерский учет и отчетность.

**Обратите внимание**: для успешной работы КФХ данные налогового учета не помогут. Ведь налоговый учет направлен только на правильный расчет налогов для уплаты в бюджет. Экономическая эффективность ведения хозяйственной деятельности в задачи налогового учета не входит.

Правильно поставленный бухгалтерский учет - это необходимая предпосылка охраны имущественных прав и законных интересов главы КФХ и других работников хозяйства. Члены КФХ должны иметь реальные сведения о текущих и годовых итогах работы, чтобы вовремя подкорректировать направления хозяйственной деятельности, предупредить нерачительное и нерациональное использование общего имущества.

Бухгалтерский учет позволяет КФХ провести анализ производственной деятельности и уровня рентабельности хозяйства, выявить нерациональные производственные расходы, определить валовой доход. Это позволяет вести производственное и социальное планирование КФХ.

**Таким образом**, КФХ нуждаются в введении бухгалтерского учета.

Приказом Минсельхоза России от 20.01.2005 N 6 были утверждены Методические рекомендации по ведению бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах.

Мы рассмотрим такие варианты, как сокращенное простое счетоводство и полное простое счетоводство, поскольку более сложные системы ведения бухгалтерского учета лучше всего поручить профессиональным бухгалтерам.

§ 1. Сокращенное простое счетоводство

Сокращенное простое счетоводство рекомендуется для односемейных КФХ, имеющих небольшие размеры землепользования и не использующих труд наемных работников. Такие хозяйства в течение отчетного года могут не вести учет основного и оборотного имущества, а также источников его формирования.

Основу системы составляют инвентарное счетоводство и текущее счетоводство.

**Инвентарный учет** отражает основной и оборотный капитал, его наличие и движение, что позволяет иметь ясное представление об имущественном положении хозяйства.

**Текущий учет** ограничивается записями о наличии и движении отдельных видов оборотных средств: данными о денежных, расчетных и кредитных операциях.

При данной системе бухгалтерского учета используется принцип регистрации, но факты хозяйственной жизни отражаются особым способом, не прибегая к полной бухгалтерской процедуре. При этом прямая регистрация объектов бухгалтерского учета сохраняется и производится путем составления инвентарных описей. Наряду с этим данные об определенных фактах, связанных с движением денежных средств и расчетов в текущем порядке, фиксируются по мере их возникновения в особом журнале.

**Таким образом**, сущность сокращенного простого счетоводства заключается в том, что счета открываются только для учета состояния и движения имущества и долгов КФХ, а его оперативная деятельность в системном порядке не отражается.

Самый простой способ ведения такого счетоводства заключается в составлении одного счета в начале и в конце года. Путем учета и оценки всего имущества и долговых обязательств хозяйства определяется его собственный капитал, разность которого покажет результат хозяйственного года - прибыль или убыток.

При рассматриваемом варианте бухгалтерского учета в начале и в конце отчетного периода проводится полная инвентаризация по всей номенклатуре ценностей, имеющихся в хозяйстве, применительно к порядку, установленному Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Приказом Минфина России от 13.06.1995 N 49.

При этом инвентаризация отдельных видов имущества (наличные деньги, денежные суммы на счете, ценные бумаги, запасы, движимое и недвижимое имущество) производится путем подсчета, измерения или взвешивания и последующей стоимостной оценки результата. Инвентаризация финансовых результатов (требования и долги), а также незавершенного производства (затраты под урожай будущего года - посев озимых зерновых культур, посевы под зиму овощных культур, внесение органических удобрений и т.д.) проводится по имеющимся учетным данным, и ее результаты также включаются в инвентарные списки.

Для отражения результатов инвентаризации может быть использован следующий набор счетов:

- 120 "Земельные участки";

- 121 "Основное имущество";

- 122 "Оборотное имущество";

- 123 "Животные и птица";

- 124 "Денежные средства";

- 125 "Ценные бумаги";

- 126 "Расчеты с дебиторами";

- 131 "Расчеты с кредиторами";

- 132 "Расчеты с бюджетом, социальными и внебюджетными фондами";

- 133 "Расчеты по оплате труда";

- 134 "Ссуды и займы";

- 135 "Собственный капитал (фонд)";

- 140 "Изъятие средств для личных целей";

- 141 "Текущее пополнение капитала - за счет прочих источников".

Счет 120 "Земельные участки" предназначен для отражения сведений о наличии земельной площади в натуре и ее стоимостной оценки.

Приобретенные земельные участки в соответствии с договором купли-продажи следует оценивать по фактическим затратам на их приобретение (стоимость покупки, затраты на оформление документации на право владения и т.д.), за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

Процедура оценки стоимости вещного права на земельные участки (права пожизненно наследуемого владения и бессрочного пользования) может также осуществляться независимыми оценщиками и фиксируется в специальном акте.

Первоначальной стоимостью земельных участков, полученных безвозмездно или по договору дарения, признается их текущая рыночная стоимость на дату постановки на учет.

Стоимость, по которой земельный участок или вещные права на него внесены в имущество хозяйства, называется **учетной**.

Для учета земельных участков может применяться инвентарная опись земельных ресурсов. В основу формы этого регистра может быть положен разд. 1 книги учета имущества по форме N 1-КФХ, приведенной в Методических рекомендациях по ведению бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах.

Допустимо применение типовой формы инвентарной описи земельных угодий по форме N ИНВ-25, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 N 88.

На счете 121 "Основное имущество" отражаются сведения о наличии зданий, сооружений, машин, оборудования, взрослого продуктивного и рабочего скота и других объектов основных средств. Кроме этого, сюда же можно вносить данные о нематериальных активах, стоимости незавершенного строительства, оборудования к установке и т.п.

В качестве единицы учета основных средств принимаются инвентарный объект со всеми приспособлениями и принадлежностями (трактор, автомобиль, комбайн) или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций (плуг навесной, насос водяной, электродвигатель и т.д.).

Для отражения результатов инвентаризации и начисления амортизации может использоваться инвентарная книга основного имущества. В основу формы этой книги может быть положен разд. 2 "Основное имущество" книги учета имущества по форме 1-КФХ.

Допустимо использование типовых форм инвентаризационных описей:

- инвентаризационной описи основных средств по форме N ИНВ-1, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 N 88;

- инвентаризационной описи скота, продуктивных животных (в части животных основного скота) по форме N ИНВ-20-АПК, утвержденной Приказом Минсельхозпрода России от 25.09.1995 N 271;

- инвентаризационной описи многолетних насаждений по форме N ИНВ-21-АПК, утвержденной Приказом Минсельхозпрода России от 25.09.1995 N 271.

При использовании типовых форм суммы амортизации целесообразно отражать во вписанных от руки графах. Эти формы следует подобрать к счету 121 "Основное имущество" и в последней графе вывести итоговую сумму.

Для обобщения информации об оборотном имуществе необходимо применять счет 122 "Оборотное имущество", на котором следует отражать остатки материалов, готовой продукции и незавершенного производства.

Сведения по этому счету рекомендуется регистрировать в специально разработанной инвентарной книге.

При оценке оборотного имущества можно исходить из рыночных цен на те или иные виды имущества, сложившихся в данной местности, а незавершенного производства - из фактических объемов выполненных работ и себестоимости этих работ, взятых из нормативных справочников или технологических карт.

Аналогичным образом отражаются наличие, стоимость молодняка животных и птицы на счете 123 "Животные и птица". В качестве основного регистра по этому счету может использоваться инвентаризационная опись скота, продуктивных животных, птицы, пчелосемей - в части молодняка выращиваемых животных и животных на откорме - форма N ИНВ-21.

На счетах 124 "Денежные средства", 125 "Ценные бумаги", 126 "Расчеты с дебиторами", 131 "Расчеты с кредиторами", 132 "Расчеты с бюджетом, социальными и внебюджетными фондами", 134 "Ссуды и займы" отражаются сведения об остатках денежных средств, о стоимости ценных бумаг (облигаций, векселей, чеков, сберегательных сертификатов, акций и др.), о состоянии расчетов хозяйства с различными его контрагентами (непогашенная задолженность по каждому дебитору и кредитору).

Отдельно отражается задолженность хозяйства (кредиторы) и долги перед хозяйством (дебиторы). Основанием для записи являются соответствующие банковские и расчетные документы.

При этом можно использовать:

- акт инвентаризации наличных денежных средств по форме N ИНВ-15;

- инвентаризационную опись ценных бумаг и документов строгой отчетности по форме N ИНВ-16;

- акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками по форме N ИНВ-17 <1>.

--------------------------------

<1> Перечисленные формы утверждены Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 N 88.

С целью упрощения проведения инвентаризации все инвентаризационные ведомости (описи) для КФХ целесообразно брошюровать и выпускать в виде отдельной инвентарной книги по форме N 1-КФХ, которая может использоваться при соответствующем построении в течение нескольких лет. В конце этой книги могут помещаться формы для расчета величины собственного капитала, финансового результата и баланс.

Рекомендованная форма инвентарной книги по форме N 1-КФХ приведена в Методических рекомендациях по ведению бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах.

Инвентаризационная книга позволяет формировать необходимые данные обо всех переменах, происшедших с тем или иным имуществом (поступлении и выбытии).

Подсчитывая стоимость имущества в начале и в конце года, можно определить прирост собственного капитала или его убыль, рассчитывать финансовый результат деятельности.

Книга представляет собой подробный перечень счетов для выяснения всех частей имущества и задолженности по виду, количеству и стоимости. Она предназначена для использования ее в КФХ на протяжении пяти лет.

Для записи в инвентарную книгу все имущество разграничивается на следующие разделы:

I. Земля.

II. Основное имущество.

III. Оборотное материальное имущество.

IV. Денежные средства и ценные бумаги.

V. Средства в расчетах (дебиторская задолженность).

VI. Заемные (привлеченные) средства (кредиторская задолженность).

VII. Собственный капитал.

VIII. Изъятие средств для личных целей.

IX. Текущее пополнение капитала.

X. Отчетность.

Несмотря на то что земля относится к основному имуществу, в силу ее специфичности она выделена в обособленный раздел.

В **разд. I** ведется учет земли в зависимости от условий землепользования (в га) и денежном выражении на основании соответствующих документов.

В ч. 2 разд. I отражается площадь земли по различным видам угодий для получения сельскохозяйственной продукции: пашня, залежи, многолетние насаждения, сенокосы, пастбища и т.п.

В **разд. II** записи ведутся отдельно по группам объектов средств производства:

- здания и сооружения;

- машины и оборудование;

- транспортные средства;

- производственный и хозяйственный инвентарь;

- продуктивный и рабочий скот;

- многолетние насаждения.

На каждый вид основных средств соответствующей группы отведено несколько строк по конкретным объектам.

Учет арендованных и полученных по лизингу основных средств ведется на отдельных строках в завершающей части раздела.

По каждой из поименованных групп основных средств записи производятся по отдельным объектам по мере поступления, с указанием количества, стоимости, общей суммы накопленного износа за прошлые года, нормы амортизации и ее ежегодного размера по соответствующим видам основных средств.

В **разд. III** отражается оборотное имущество хозяйства, к которому относятся сельскохозяйственная и иная продукция (семена, корма, готовая продукция и др.), удобрения, топливо, медикаменты, запасные части, ремонтные, строительные и другие материалы, выращиваемые и откармливаемые животные, приобретаемый на стороне материально-производственный и хозяйственный инвентарь, т.е. все, что необходимо в хозяйстве для собственных нужд и для продажи на сторону, кроме основного имущества.

Здесь же, в конце года, определяется сумма расходов по незавершенному производству, где, кроме произведенных работ в растениеводстве, записывают в животноводстве:

- стоимость меда, оставленного в ульях для подкормки пчел;

- мальков рыбы в выростных прудах;

- яиц, заложенных в инкубаторах после 11 декабря текущего года.

Номенклатура материальных ценностей (в количественном и стоимостном выражении) приводится по следующим однородным группам:

- корма покупные;

- продукция собственного производства;

- покупные производственные запасы;

- мелкий инвентарь и принадлежности;

- незавершенное производство;

- животные и птица.

Одновременно определяется общая стоимость остатков материального оборотного имущества. Сравнение общей стоимости имеющихся запасов и продукции собственного производства, покупных материалов, инвентаря и молодняка животных на начало и конец года позволяет определить их изменение за год.

В **разд. IV** вносятся суммы кассовых остатков наличных денежных средств, на счетах в банке, а также вложений денежных накоплений в ценные бумаги на основе соответствующих документов (по кассе, банковских выписок, платежных документов, договоров и актов купли-продажи), удостоверяющих в совокупности имущественные права в отношении ценных бумаг.

Для учета денежных средств и ценных бумаг по их видам выделены отдельные строки, по которым производится обобщение итогов.

В **разд. V** по отдельным строкам отражают состояние средств в расчетах или дебиторскую задолженность, т.е. обязательств других хозяйств, организаций и физических лиц перед КФХ. Это средства, причитающиеся к получению от должников, но еще не полученные от них. За расчетными операциями с покупателями и другими организациями и лицами следует использовать оперативный контроль непосредственно по денежным и расчетным документам, подобранным и подшиваемым в отдельные папки.

**Раздел VI** предусматривает отдельные позиции, где производят записи о состоянии заемных или привлеченных средств, т.е. кредиторской задолженности в пользу других юридических и физических лиц. К ней относятся задолженность КФХ поставщикам, подрядчикам, задолженность бюджету по налогам и сборам, внебюджетным социальным фондам по обязательным платежам, задолженность банку по кредитам, организациям по полученным займам.

По итоговой строке данного раздела обобщается состояние всей имеющейся кредиторской задолженности хозяйства.

**Разделы с VII по X** предназначены для завершающих (заключительных) записей и проведения расчетов хозяйства по итогам года.

В целом многографная форма построения этого учетного регистра обеспечивает возможность деления его на несколько частей.

В левой части записываются номера по порядку, время поступления в хозяйство того или иного предмета или объекта - год, месяц, число, обозначается название средств с кратким их описанием. В первой части в каждой из граф или колонок проставляется тот год, на который составлена опись инвентаря и задолженностей. Так как опись должна производиться в начале каждого года, можно не повторять названия каждого предмета или вида средств ежегодно, а фиксировать только год, количество предметов или объектов и их стоимость.

**Таким образом**, одной страницы книги хватит на несколько лет, и к тому же удобно и наглядно можно проследить судьбу любого объекта или предмета, а также динамику изменений расчетных отношений КФХ.

При простом счетоводстве некоторые величины для исчисления размера дохода и составления баланса определяют расчетным путем. Для этого в первую очередь необходимо знать размеры вложения собственных средств владельца КФХ (его главы и членов семьи) в начале и конце года.

Чистое имущество в КФХ при простом учете определяют так: от суммы всех частей имущества вычитают все задолженности. Разница и означает собственный капитал КФХ.

Определение финансового результата производится путем сравнения конечного и налогового размеров чистого имущества. Инвентаризация позволяет оценить сумму имущества и сумму задолженностей КФХ к определенному моменту времени. Это дает возможность сопоставить или сравнить чистое имущество двух последовательных лет и определить финансовый результат хозяйственной деятельности.

Собственный капитал и результаты деятельности КФХ определяются один раз в конце отчетного периода по данным двух последовательных инвентаризаций (из инвентаризационных описей). Более предпочтительным для этих целей являются формы для расчета капитала, баланса и финансового результата, содержащиеся непосредственно в инвентарной книге по форме N 1-КФХ.

Для регистрации такой информации предназначен разд. VII инвентарной книги, счет 135 "Собственный капитал".

Необходимым условием расчета величины собственного капитала служат данные о сумме погашения стоимости основных средств с целью исключения ее влияния на размер капитала и доход хозяйства. Поэтому предварительно на основании итоговой информации из разд. II инвентарной книги необходимо расчетным путем определить накопленную амортизацию основного имущества по состоянию на начало и конец года.

Накопленная амортизация (износ) за период эксплуатации основного имущества на конец года рассчитывается как сумма остатка на начало года плюс сумма начисленной амортизации за год. Если в течение года производилось списание объектов, то в этом случае стоимость списанных основных средств вычитается.

Также определяется остаточная стоимость основных средств по состоянию на начало и конец года. Она находится как разность между первоначальной стоимостью основных средств и суммой накопленной амортизации.

Показатели остаточной стоимости основных средств, а также данные соответствующих разделов инвентарной книги о различных частях имущества и задолженностях, которые обобщают на счете 135 "Собственный капитал", используются для расчета собственного капитала.

На протяжении отчетного года необходимо обратить внимание на сумму средств, израсходованных на личное потребление (продукция собственного производства, покупные материалы, платежи из кассы и с расчетного счета). Для регистрации такой информации предназначен разд. VIII инвентарной книги в форме счета 140 "Изъятия средств для личных целей".

В отчетном периоде фонд собственных средств может пополняться за счет прочих источников (новых взносов личных средств членов хозяйства, полученного наследства, направленного на его развитие, безвозмездного получения имущества, спонсорской помощи и т.п.). Для этих целей в инвентарной книге используется разд. IX в форме счета 141 "Текущее пополнение капитала".

В разд. X на основе данных проведенной инвентаризации и отраженной на счетах соответствующих разделов инвентарной книги составляется баланс, являющийся заключительным этапом учетного процесса при простом варианте учета.

Баланс состоит из двух частей: актива и пассива.

**Актив** - это левая сторона баланса, содержащая систему показателей, отражающих состав и размещение имущества, включая права, которыми располагает КФХ.

**Пассив** - это правая сторона баланса, содержащая систему показателей, отражающих состав собственного капитала и обязательств, а также их целевое назначение, т.е. происхождение общего капитала, задействованного в КФХ.

Итоги актива и пассива баланса всегда равны между собой. Это равенство является обязательным и вытекает из того, что в балансе отражается единая совокупность имущества, которая просто рассматривается с двух разных сторон. С одной стороны, это само имущество, а с другой - это собственный капитал и обязательства, послужившие источником образования этого самого имущества.

В простом счетоводстве (так же как и в обычном - двойном) КФХ и его собственники рассматриваются как нечто отдельное, самостоятельное. За все то, что хозяева вкладывают в КФХ, они являются кредиторами хозяйства, и наоборот: за все полученное ими из хозяйства - его дебиторами. Поэтому между хозяйством и его собственниками вроде бы существуют такие же долговые отношения, как и между отдельными лицами.

Система простого учета строится с точки зрения КФХ. Его хозяева рассматриваются прежде всего как лица, имеющие право собственности на свое имущество, находящееся в распоряжении хозяйства.

С точки зрения хозяйства чистый капитал - это та доля средств в хозяйстве, которую оно непосредственно должно своим владельцам, а для владельцев КФХ чистый капитал - это свободные от долгов разным компаниям, учреждениям и лицам их средства в хозяйстве. Вот почему в КФХ чистый капитал как обязательство хозяйства своим владельцам рассматривается как одна из статей, показываемая в пассиве баланса.

**Обратите внимание**: к составу пассива относятся не только обязательства хозяйства перед другими компаниями, но и обязательства перед владельцами КФХ на сумму чистого капитала. Из этого вытекает и равенство актива и пассива в балансе.

Баланс, составленный на основании инвентарной книги или инвентарных описей, называется **инвентарным балансом** (хотя по строению и содержанию он ничем не отличается от обычного бухгалтерского баланса).

Отличительной особенностью составления баланса при простом счетоводстве является лишь порядок его составления.

Если в рассматриваемом балансе указывается статья "Амортизация основных средств", то такой баланс называется **баланс-брутто**, а если этой статьи нет, то это **баланс-нетто**.

При простом счетоводстве один раз в конце года по данным соответствующих счетов VII, VIII и IV разделов инвентарной книги определяются итоговые результаты работы за текущий год.

Составление отчета о финансовом результате наряду с составлением баланса также является завершающим этапом учетной работы.

Финансовый результат (доход или прибыль) определяется как разность сумм чистого имущества (собственного капитала), взятого на конец отчетного и предыдущего года, увеличенная на стоимость изъятий (материальных или финансовых средств для личных целей) и уменьшенная на стоимость текущих вложений.

Отчет о финансовых результатах КФХ показывает доходы от деловой активности в течение хозяйственного года. Валовой доход характеризует поступления от хозяйственной деятельности и включает в себя вознаграждение за неоплаченный личный труд, управление и вложенный собственный капитал.

Размер валового дохода в отчете при простой системе бухгалтерского учета определяется путем сопоставления размеров собственного капитала на конец и начало отчетного периода. Если сумма собственного капитала составляет положительную величину, т.е. возросла, то КФХ имеет доход, если уменьшилась - убыток.

**Обратите внимание**: полученный результат будет правильным только при условии, что за истекший период капитал не увеличивался за счет пополнения из прочих источников и не уменьшался на размер изъятия средств для личных целей членов КФХ.

Поэтому валовой доход за отчетный период следует определить как разницу между суммой прироста собственного капитала (чистого имущества), уменьшенную на величину текущего пополнения капитала и увеличенную на сумму отвлечения средств для собственного потребления (личных целей). После этого необходимо определить величину чистого дохода как разницу между общей суммой валового дохода и суммой налоговых и прочих платежей, не включаемых в издержки по действующему законодательству.

§ 2. Полное простое счетоводство

Полное простое счетоводство рекомендуется для мелких по размеру КФХ, ведущих на семейной основе устойчивое мелкотоварное производство, коммерческая деятельность которых имеет незначительные объемы.

Основной недостаток рассмотренного выше сокращенного простого счетоводства заключается в том, что при нем не делается текущих записей движения материальных и денежных ценностей, расчетных отношений КФХ с различными контрагентами. В связи с этим возникает необходимость ведения текущего учета для отражения сведений об этих фактах хозяйственной жизни, что и предусматривается при полном простом счетоводстве. Благодаря этому в системном порядке обеспечивается формирование учетной информации о том, какими средствами располагает хозяйство, в каких именно ценностях эти средства заключаются и откуда взялись эти средства.

**Таким образом**, текущий учетный контроль позволяет главе КФХ своевременно реагировать на неблагоприятное развитие событий и, вполне возможно, предотвращать их.

В этих целях рекомендуется вести в течение отчетного периода отдельные или комбинированные записи в журнале регистрации денежных средств и расчетов по форме N 2-КФХ, приведенной в Методических рекомендациях по ведению бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах.

Журнал предназначен для отражения таких сведений в хронологической последовательности позиционным способом на основании соответствующих первичных документов, таких, как счет, товарно-транспортная накладная, счет-фактура, акт выполненных работ, авансовый отчет, платежное поручение, расчетно-платежная ведомость и т.п.

Непосредственно в КФХ для ведения текущего контроля за состоянием и движением денежных средств, а также расчетных отношений рекомендуется использовать журнал регистрации денежных средств и расчетов по форме N 2-КФХ.

При этом хозяйство самостоятельно приспосабливает этот регистр учета к специфике своей работы. Накапливание и систематизация данных первичных документов при значительных оборотах денежных средств и числе партнеров по расчетам могут производиться путем сплошного их отражения. С этой целью в журнале для детализации каждого объекта учета по счетам выделяют соответствующие разделы:

- разд. 1 "Денежные средства" (отдельно касса и расчетный счет);

- разд. 2 "Расчеты с дебиторами";

- разд. 3 "Расчеты с кредиторами";

- разд. 4 "Ссуды и займы";

- разд. 5 "Сводный учет денежных средств и расчетов".

Для каждого из разделов в журнале отводится одна или несколько страниц, где в течение месяца или другого отчетного периода регулярно ведутся учетные записи денежных и расчетных операций.

Каждый случай получения или выдачи наличных денег записывают в разд. 1 "Денежные средства", подраздел "Касса", отдельной строкой: при получении суммы - в графу "Поступление", при выдаче - в графу "Выплата". В подразделе "Расчетный счет" этого раздела аналогично получение или зачисление денег на счет в банке отражают в приход, а перечисление с него - в расход.

Систематическое ведение записей позволяет как знать остаток наличных денег в хозяйстве или на расчетном счете на каждый день, так и обобщать их движение за определенный период. Окончательные итоги записей получают путем сложения остатка денег к сумме всех поступлений за отчетный период (месяц, квартал и т.д.) и вычитания из нее суммы всего оборота по выплатам.

В связи с тем что содержание записей по движению денег неразрывно связано с задолженностью, а ее появление и погашение может не совпадать по времени, необходимо вести учет расчетов с покупателями продукции и заказчиками различных услуг, а также с поставщиками материальных ценностей (запасов) и подрядчиками различных работ.

Записи по счетам учета расчетов ведут в разд. 2 и 3 журнала, где для каждого партнера по сделкам отводят одну или несколько страниц, представляющих собой их отдельные лицевые счета. Отражение задолженности по средствам хозяйства в расчетах производится следующим образом.

В разд. 2 "Расчеты с дебиторами" по каждому покупателю или другому лицу - дебитору в графе "Хозяйству" указывают их задолженность КФХ за проданную продукцию, работы, услуги, в графе "Хозяйства" - ее уменьшение перед хозяйством или погашение.

В разд. 3 "Расчеты с кредиторами" при расчетах с поставщиками, подрядчиками и другими кредиторами в графе "Хозяйству" записывают уменьшение задолженности КФХ перед ними или ее списание, а в графе "Хозяйства" - увеличение задолженности в их пользу. Записи делают на основании соответствующих документов.

Все изменения задолженности по расчетам в лицевых счетах контрагентов в разд. 2 и 3 одновременно должны быть взаимосвязаны с поступлением и списанием денежных средств в разд. 1 журнала. Этим достигается обеспечение контроля за состоянием средств и расчетов в КФХ.

КФХ при недостатке собственных средств может пользоваться кредитами банка или займами.

Движение краткосрочных, среднесрочных и долгосрочных кредитов отражают в разд. 4 "Ссуды и займы" журнала. При этом делают следующие записи: при получении ссуды указывают возрастание задолженности банку или заимодавцу и увеличение этой суммы денег. Одновременно отражается поступление денег по расчетному счету в разд. 1 журнала. При возвращении кредита или займа делается запись о погашении задолженности полностью или частично и уменьшении остатка по ссуде, а также обратное отражение выплаты денег с расчетного счета по разд. 1 журнала.

**Таким образом**, и в первом, и во втором случае парные записи показывают изменение как сумм денежных средств и размеров обязательств перед банком или заимодавцем, так и финансового состояния КФХ.

Глава КФХ, получая выписки банка по счетам за отчетный период, должен убедиться в наличии документов, подтверждающих совершение хозяйственных операций (документы должны прилагаться к выпискам), и произвести их сверку с документами и выписками по расчетному счету. После записей в соответствующих разделах журнала документы вместе с выписками банка подшиваются в папки в хронологическом порядке и хранятся в течение установленного срока.

Отражение итоговых данных и их изменений в течение определенного периода времени производится в разд. 5 "Сводный учет денежных средств и расчетов" данного журнала.

Содержание той или иной хозяйственной операции в этом разделе глава КФХ записывает в обобщенном или детализированном виде (например, разукрупняя отдельные группы материальных ценностей и проданной продукции с выделением их характерных особенностей, цены и расшифровкой общей суммы). Показатели граф приводятся в денежном выражении.

Для учета расчетов по задолженности в этом разделе предусмотрены графы 1 и 2, в которых отражается дебиторская и кредиторская задолженность, а также соответствующие графы - 3 и 4, где фиксируется изменение денежных средств.

Итоги (по графам 1 и 2) показывают дебиторскую или кредиторскую задолженность КФХ или ее полное погашение по операциям текущего периода, если суммы одной и другой граф равны. В графах 3 и 4 также фиксируются итоги поступлений и выплат денежных средств за рассматриваемый период.

Такой комбинированный учет позволяет вести систематическое формирование сведений о потоках денежных средств, дебиторской и кредиторской задолженности, что необходимо для оперативного управления КФХ. Форма этого раздела дает возможность наглядно видеть состояние расчетов и денежных средств по всем операциям хозяйства.

При небольших объемах операций денежных средств и расчетов КФХ можно ограничиться ведением учета лишь в разд. 5 журнала. Однако в этом случае следует сохранить раздельный оперативный контроль за состоянием и движением денежных средств и расчетов по конкретным объектам учета, аналогично изложенному выше порядку его проведения по кредитам.

Рассмотренный порядок организации полного простого счетоводства, представляющего собой сочетание учета состояния имущества с текущим учетом движения денежных средств и расчетов, как и при сокращенном простом счетоводстве, предполагает составление бухгалтерского баланса и отчета о финансовом результате КФХ за отчетный период в том же порядке, что и при ведении сокращенного простого счетоводства.