

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФГОУ ВПО «ВЯТСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ
АКАДЕМИЯ»

КОМИ ФИЛИАЛ

КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

**НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В
КРЕСТЬЯНСКОМ (ФЕРМЕРСКОМ) ХОЗЯЙСТВЕ**

Методические рекомендации для глав
и бухгалтеров крестьянских (фермерских) хозяйств

Сыктывкар 2008

УДК 336.63
ББК 65.321.4

Найденов Н.Д.

Налоговый учет производственной деятельности в крестьянских (фермерских) хозяйствах: Методические рекомендации для глав и бухгалтеров крестьянских (фермерских) хозяйств. – Сыктывкар : ФГОУ ВПО «Вятская сельскохозяйственная академия (Коми филиал)», 2008.-41с.

Рецензент: к.э.н., ст. преп. кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита КФ ВГСХА Т.В. Савцова.

Методические рекомендации рассмотрены и утверждены методической комиссией КФ ВГСХА 30 июня 2008г.

В Методических рекомендациях рассмотрены организация налогового учета, особенности и формы его ведения в фермерских хозяйствах как индивидуальных предпринимателей. Изложены методические подходы к отражению в налоговом учете сложных хозяйственных операций крестьянских (фермерских) хозяйств. Методические рекомендации направлены на повышение культуры управления крестьянских (фермерских) хозяйств.

Предназначены для глав и бухгалтеров крестьянских (фермерских) хозяйств), студентов экономических специальностей и всех, кто интересуется вопросами совершенствования учета в сельскохозяйственных предприятиях.

Содержание

Введение	5
1. Условия применения Книги доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей	6
2. Состав Книги доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей	7
3. Заполнение раздела I Книги доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей	8
4. Заполнение раздела II Книги доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей	11
5. Примеры расчетов по налогам	22
6. Советы предпринимателям	28
Заключение	30
Литература	31
Приложение 1. Приказ МФ РФ от 11 декабря 2006 г № 169 «	32

Об утверждении формы книги учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) и порядка ее заполнения»

Приложение 2. Письмо МНС РФ от 20.09.2004. №
04.05.03.252@

40

Введение

Глава 26.1 Налогового Кодекса "Единый сельскохозяйственный налог" в новой редакции действует с 01.01.2004, в связи с этим фермеры должны иметь свою Книгу учета доходов и расходов.

До внесения Федеральным законом от 13.03.2006 N 39-ФЗ поправок в гл. 26.1 НК РФ порядок ведения налогового учета индивидуальными предпринимателями, уплачивающими ЕСХН, не был урегулирован. Дело в том, что в п. 8 ст. 346.5 НК РФ содержалась общая норма о необходимости исчисления плательщиками ЕСХН налоговой базы и суммы ЕСХН на основании данных бухгалтерского учета с учетом положений гл. 26.1 НК РФ. А в Законе о бухучете прямо сказано, что индивидуальные предприниматели должны вести учет доходов и расходов в порядке, установленном налоговым законодательством РФ. Но гл. 26.1 НК РФ этот порядок специально для предпринимателей не был установлен.

Минфин России, учитывая близость ЕСХН с другим спецрежимом - УСНО, в 2005 г. разрешил индивидуальным предпринимателям, уплачивающим ЕСХН, до внесения поправок в гл. 26.1 НК РФ вести учет доходов и расходов в целях исчисления ЕСХН в Книге учета доходов и расходов, разработанной для налогоплательщиков, применяющих УСНО.

Заметим, что порядок учета доходов и расходов и хозяйственных операций, разработанный для индивидуальных предпринимателей, уплачивающих НДФЛ, на предпринимателей, уплачивающих ЕСХН, не распространяется

В конце 2006 года, исполняя волю законодателя, Минфин России утвердил для индивидуальных предпринимателей, уплачивающих ЕСХН, свою Книгу учета доходов и расходов и Порядок ее заполнения (Приказ Минфина России от 11.12.2006 N 169н).

Хотя Книга и утверждена только для индивидуальных предпринимателей, организации, уплачивающие ЕСХН, при желании также могут использовать ее в качестве регистра налогового учета, например разд. II, где определяется стоимость основных средств и нематериальных активов, которая учитывается в расходах конкретного отчетного (налогового) периода.

В Методических рекомендациях рассмотрены организация налогового учета, особенности и формы его ведения в фермерских хозяйствах как индивидуальных предпринимателей. Изложены методические подходы к отражению в налоговом учете сложных хозяйственных операций крестьянских (фермерских) хозяйств. Методические рекомендации направлены на повышение культуры управления крестьянских (фермерских) хозяйств.

Методические рекомендации предназначены для глав и бухгалтеров крестьянских (фермерских) хозяйств), студентов экономических специальностей и всех, кто интересуется вопросами совершенствования учета в сельскохозяйственных предприятиях.

1. Условия применения Книги доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей

Норма о том, что предприниматели - плательщики ЕСХН должны вести учет доходов и расходов в соответствующей Книге, вступила в силу 01.01.2006. Приказ Минфина России об утверждении Книги учета доходов и расходов для плательщиков ЕСХН вводится в действие только с 11.02.2007.

На каждый год надо открывать новую Книгу, где все хозяйственные операции отражаются в хронологической последовательности на основе первичных документов. Но прежде чем отражать операции Книге доходов и расходов, ее надо предварительно заверить в налоговом органе.

Принципы построения книг, порядок учета доходов и расходов, а также все виды доходов и многие виды расходов у плательщиков ЕСХН и "упрощенцев" одинаковы.

2. Состав Книги доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей

Книга учета доходов и расходов для предпринимателей - плательщиков ЕСХН немного проще, чем у "упрощенцев", и состоит из титульного листа и всего лишь двух разделов:

- разд. I "Доходы и расходы";
- разд. II "Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств и на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учитываемые при исчислении налоговой базы по единому сельскохозяйственному налогу".

Обращаем внимание на то, что, хотя предприниматель и не ведет бухучет, все операции в Книге он отражает на основании первичных документов, требования к оформлению которых указаны в п. 2 ст. 9 Закона о бухучете.

Предприниматель при ведении своей деятельности может использовать уже готовые формы первичных документов, разработанные Госкомстатом России для организаций.

3. Заполнение раздела I Книги доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей

В разд. I Книги отражаются только те доходы (графа 4) и расходы (графа 5), которые учитываются при исчислении ЕСХН. А поскольку в основе исчисления доходов и расходов при исчислении ЕСХН лежит кассовый метод,

то в общем случае доходы считаются полученными, а расходы произведенными только после их оплаты.

В графе 4 раздела индивидуальные предприниматели отражают доходы от предпринимательской деятельности, например от продажи сельскохозяйственной продукции. А доходы, полученные предпринимателем как физическим лицом, например, от продажи своего имущества, которое не используется в предпринимательских целях, в графе 4 не отражаются.

В графе 4 индивидуальный предприниматель отражает доходы.

1) в день получения денежных средств за проданную сельхозпродукцию. Если деньги предприниматель получает на свой расчетный счет, то сумма дохода берется из выписок банка и приложенных к ним платежных поручений покупателей.

Но предприниматель может продавать свою продукцию и за "живые деньги". В этом случае:

- если он должен применять ККТ, то доход в Книге он будет отражать на основании чеков ККТ. Причем в Книге не надо указывать сумму, полученную по каждому чеку. Можно указать одной суммой всю полученную за день выручку на основании итогового отчета ККТ за день (Z-отчета);

- если он не должен применять ККТ (например, продает свою сельхозпродукцию на рынках, ярмарках либо находится в отдаленных или труднодоступных местностях, поименованных в перечне, утвержденном органом госвласти субъекта РФ), то он может в подтверждение полученных доходов оформлять те же первичные документы, что и организация, - приходные кассовые ордера и на их основании отражать полученный доход в графе 4 Книги. При этом покупателям должна выдаваться квитанция к приходному кассовому ордеру. Если же получение денег от покупателей предприниматель не будет оформлять никакими документами, а просто положит их себе в карман, то это останется на его совести. Налоговый орган вряд ли узнает об этом. Единственный вариант - это жалоба покупателя.

Обращаем внимание на то, что на индивидуальных предпринимателей независимо от применяемого ими режима налогообложения Порядок ведения кассовых операций в РФ, а также Положение о правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации от 05.01.1998 N 14-П не распространяются. А значит, они не обязаны вести кассовую книгу и согласовывать со своим банком лимит остатка денежных средств в кассе.

Также они не обязаны оформлять и другие кассовые документы, утвержденные Постановлением Госкомстата России для организаций, но при желании могут их использовать в качестве документов, подтверждающих расходы;

2) в день составления акта взаимозачета, если происходит зачет встречных обязательств. Например, предприниматель продал мясо, а у покупателя мяса заказал комбикорм. А так как суммы задолженностей оказались одинаковыми, то они составили акт взаимозачета.

При отражении расходов в графе 5 разд. I Книги применяется тот же подход, что и при отражении доходов. Приобретенные для личного использования основные средства (например, автомобиль, компьютер), товары, работы, услуги в эту Книгу не попадут.

В графе 5 отражаются расходы, связанные с ведением предпринимательской деятельности, да и то не все, а только поименованные в п. 2 ст. 346.5 НК РФ. Если какой-либо расход в этой норме не указан, то в графу 5 Книги он не попадет. Так, например, если предприниматель уплачивает организации в соответствии с договором пени или штрафы в добровольном порядке, то эти суммы он в расходах учесть не сможет. Для того чтобы списать эти суммы на расходы, обязательно должно быть вступившее в силу решение суда, обязывающее предпринимателя уплатить такие санкции.

Если предприниматель выращивает птиц, а они у него погибли, то расходы, связанные с падежом, он также не сможет отнести в уменьшение полученных доходов.

Если же предприниматель выращивает рыбу (например, карасей, форель и др.) и продает, то рыбные отходы, возникшие в период выращивания или при перевозке автотранспортом, нельзя учесть в расходах, так как они не указаны в перечне.

В графу 5 расходы попадают:

1) если сырье, материалы, товары (работы, услуги) и пр. сначала были получены (выполнены, оказаны), а потом оплачены - в момент оплаты;

2) если сначала был уплачен аванс, а потом сырье, материалы, товары (работы, услуги) и пр. были получены (выполнены, оказаны) - в момент фактического получения (выполнения, оказания).

При этом в качестве документа, подтверждающего получение сырья, материалов, товаров, работ, услуг, можно сохранить накладные, счета, счета-фактуры, акты оказанных услуг, выполненных работ, различные договоры (купли-продажи, аренды, подряда и др.).

А в качестве документа, подтверждающего оплату, можно сохранить:

- выписки банка и приложенные к ним платежные поручения - если предприниматель оплачивал расходы через расчетный счет;

- чеки ККТ, квитанции к расходным кассовым ордерам - если предприниматель оплачивал расходы наличными.

Если предприниматель может позволить себе купить земельный участок, который он собирается использовать в сельскохозяйственной предпринимательской деятельности, то нужно иметь в виду следующее. Хотя земельные участки и относятся к основным средствам, они не являются амортизируемым имуществом. И поэтому они в разд. II, предназначенный для учета основных средств, не попадут. Ведь в нем отражаются только основные

средства, которые признаются амортизируемым имуществом в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Как следует из Порядка заполнения Книги, стоимость приобретенного земельного участка будет отражаться только в графе 5 разд. I равными долями в каждом полугодии налогового периода в течение срока, определенного самим предпринимателем, начиная с полугодия, в котором он приобрел земельный участок, но не менее 7 лет, то есть минимум 14 полугодий.

Минимальный срок учета расходов на приобретение земельного участка - 7 лет.

В связи с тем, что по итогам полугодия надо исчислить и уплатить в бюджет авансовый платеж по ЕСХН, в разд. I Книги выводятся итоговые данные за I полугодие, II полугодие и в целом за год. Итоговые данные из разд. I Книги переносятся в налоговую декларацию по ЕСХН. Так, показатели "Итого за I полугодие" и "Итого за год" переносятся:

- из графы 4 "Доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы" в строку 010 разд. 2 налоговой декларации по ЕСХН за полугодие и год соответственно;

- из графы 5 "Расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы" в строку 020 разд. 2 налоговой декларации по ЕСХН за полугодие и год соответственно.

4. Заполнение раздела II Книги доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей

Этот раздел нужен для того, чтобы определить, в какой сумме можно списать на расходы стоимость приобретенных основных средств и нематериальных активов.

До тех пор пока основные средства и нематериальные активы, приобретенные для использования в предпринимательской деятельности, предприниматель полностью не оплатил, он их в этот раздел не записывает.

Если предприниматель покупает основные средства и НМА в период уплаты ЕСХН, то их стоимость он спишет на расходы полностью, но не сразу, а половину стоимости в I полугодии, половину - во II.

А по основным средствам и НМА, приобретенным до перехода на уплату ЕСХН, можно в расходах учесть остаточную стоимость основных средств и НМА в следующем порядке:

- ОС и НМА со сроком полезного использования до 3 лет включительно - 100% в течение первого года уплаты ЕСХН;

- ОС и НМА со сроком полезного использования от 3 до 15 лет включительно:

 - в течение первого года - 50% стоимости;

 - второго года - 30% стоимости;

 - третьего года - 20% стоимости;

- ОС и НМА со сроком полезного использования свыше 15 лет - в течение 10 лет уплаты ЕСХН равными долями.

При этом в течение года данные расходы также принимаются равными долями, то есть половина стоимости списывается в расходы в I полугодии, а половина - во II.

Чтобы иметь возможность списать в расходы стоимость основных средств и тем самым уменьшить доход, с которого будет уплачиваться налог, предпринимателю надо обязательно сохранить все первичные и платежные документы на объекты ОС и НМА.

Данные по приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным) и оплаченным объектам основных средств и нематериальных активов отражаются в разд. II по каждому объекту отдельно в хронологическом порядке.

Поскольку расходы на приобретение основных средств и НМА принимаются в уменьшение доходов в особом порядке, который зависит от того, когда они были приобретены предпринимателем - до перехода на уплату ЕСХН или после, то и отражаться в разд. II они будут по-разному.

По ОС и НМА, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным) в период уплаты ЕСХН, в разд. II не нужно заполнять графы 7, 8, 14 и 15. В них ставятся прочерки. Все остальные графы в разд. II заполняются.

По ОС и НМА, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным) до перехода на уплату ЕСХН, в разд. II не нужно заполнять только графу 6 (первоначальная стоимость объекта), а все остальные графы заполняются.

Далее мы будем рассматривать порядок отражения в разд. II стоимости основных средств, но он в полной мере относится и к НМА.

В графах 1, 2, 3 разд. II указываются соответственно:

- порядковый номер операции;
- наименование ОС. Берется из технического паспорта, накладной, счета или какого-либо другого документа, выданного продавцом ОС;
- число, месяц и год полной оплаты ОС. Берется из документов (документа), подтверждающих факт оплаты: выписки банка, квитанции к расходному кассовому ордеру, чеку ККТ. Если стоимость основного средства оплачивается предпринимателем частично, то указать в графе 3 все платежные документы затруднительно. В этом случае можно указать период, в течение которого оплачивались расходы (например, 12.02.2007 - 30.03.2007), а к разд. II приложить ведомость, где и будут зафиксированы все платежные документы и даты оплаты.

Графу 4 заполняют только те предприниматели, которые приобретают (строят) здания (сооружения). Здесь указывается дата подачи документов на госрегистрацию этого здания.

В графе 5 указываются число, месяц, год ввода в эксплуатацию объекта основных средств. Свидетельством того, что предприниматель ввел основное средство в эксплуатацию, может служить акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма N ОС-1), акт о приеме-передаче здания (сооружения) (форма N ОС-1а). Этот акт предприниматель оформляет на основании документа, выданного продавцом основного средства. Например, на основании товарной накладной (форма N ТОРГ-12), если ОС приобретено как товар.

Графу 6 заполняют предприниматели, которые приобретают основные средства в период уплаты ЕСХН. В этой графе указывается первоначальная стоимость объекта основных средств. Как сказано в Порядке, первоначальная стоимость ОС может определяться предпринимателями по правилам бухгалтерского учета, то есть так же как и у организаций, в соответствии с ПБУ 6/01 "Учет основных средств".

В первоначальную стоимость ОС включаются все фактические затраты, связанные с приобретением ОС (без НДС). В основном это денежные средства, уплаченные предпринимателем за основное средство.

Так как стоимость основных средств, приобретенных и оплаченных в период уплаты ЕСХН, полностью спишется на затраты в первый же год их приобретения, то впоследствии при переходе на другие режимы налогообложения (уплату НДФЛ, ЕНВД, применение УСНО) будет уже неважно, как определялась первоначальная стоимость этого ОС.

В эту графу попадут только те основные средства, которые признаются амортизируемым имуществом в соответствии с гл. 25 НК РФ. Для предпринимателя это практически все основные средства, используемые в сельскохозяйственной деятельности, за исключением земли, воды, недр и других природных ресурсов.

Обращаем внимание на то, что первоначальная стоимость объекта ОС указывается предпринимателем в графе 6 в том полугодии, в котором произошло последним по времени одно из следующих событий:

- оплата (завершение оплаты) стоимости сооружения, изготовления данного объекта;
- ввод его в эксплуатацию;
- подача документов на госрегистрацию прав на объект основных средств (недвижимость).

Например, если предприниматель приобрел здание под склад в июне 2006 г., подал документы на госрегистрацию в июле 2006 г., расплачивался за это здание с июня по декабрь 2006 г. включительно, а в эксплуатацию оно введено в январе 2007 г., то первоначальную стоимость этого ОС надо отразить в графе 6 разд. II Книги в январе 2007 г.

Если же все вышеуказанные условия у предпринимателя выполнены в 2006 г., то расходы по этому ОС он сможет полностью учесть в уменьшение дохода при исчислении налога в 2006 г.

В графе 7 указывается срок полезного использования объекта основных средств. Эта графа заполняется только по тем ОС, которые были приобретены (сооружены, изготовлены) и введены в эксплуатацию предпринимателем до перехода на уплату ЕСХН.

При этом предприниматель, который до перехода на уплату ЕСХН уплачивал НДФЛ, в графе 7 указывает срок полезного использования, который он установил при вводе основного средства в эксплуатацию на основании Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы.

Если предприниматель до перехода на уплату ЕСХН применял УСНО, то в эту графу он записывает срок полезного использования по тем ОС, которые он купил еще до перехода на применение УСНО, то есть в период уплаты НДФЛ. Ведь приобретенные и оплаченные в период применения "упрощенки" ОС, так

же как и при уплате ЕСХН, полностью списываются на затраты в течение первого года их приобретения.

У предпринимателя, который до перехода на уплату ЕСХН применял ЕНВД и в этот период приобретал ОС, дела обстоят сложнее. При уплате ЕНВД предприниматели не обязаны вести учет доходов, расходов и хозяйственных операций по этой деятельности, но они могут это делать по собственному желанию. При этом записывать свои доходы, расходы и хозяйственные операции они могут в любой удобной для них форме, например с использованием Книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций, разработанной для предпринимателей, уплачивающих НДФЛ.

Итак, в графу 7 предприниматель переносит срок полезного использования из первичного документа - графы 2 таблицы 2 "Сведения об объекте основных средств на дату принятия к бухгалтерскому учету", приведенной на второй странице акта о приеме-передаче объекта основных средств (форма N ОС-1) или акта о приеме-передаче здания (сооружения) (форма N ОС-1а) . Также этот срок указывается им и в графе 6 таблицы N 2-1 Книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций, которую он вел, когда уплачивал НДФЛ.

Если предприниматель при уплате ЕНВД не вел учет показателей своей деятельности, то он все же может попробовать учесть остаточную стоимость приобретенного основного средства. Для этого ему нужно:

- иметь документы продавца (накладную, счет-фактуру) и платежные документы (выписку банка со своего расчетного счета и платежное поручение или чек ККТ);
- составить акт ввода ОС в эксплуатацию;
- к этим документам приложить расчет амортизации по данному основному средству и рассчитать остаточную стоимость на дату перехода на уплату ЕСХН (о том, как она рассчитывается, см. заполнение графы 8).

Но неизвестно, согласится ли налоговый орган принять эти расходы, ведь налоговики всегда против выборочного учета расходов. То есть либо учет есть по всем хозяйственным операциям, либо его нет.

В графе 8 указывается остаточная стоимость ОС, которые были приобретены (сооружены, изготовлены) предпринимателем до перехода на уплату ЕСХН, то есть в период уплаты НДФЛ, ЕНВД или применения УСНО. При этом остаточная стоимость ОС определяется и отражается на дату перехода на уплату ЕСХН.

Если предприниматель до перехода на уплату ЕСХН вел предпринимательскую деятельность, по которой уплачивал НДФЛ, и в этот период приобретал и оплачивал ОС, то их остаточная стоимость на дату перехода на уплату ЕСХН определяется следующим образом .

$$\begin{array}{|l} \text{Остаточная стоимость} \\ \text{приобретенных} \\ \text{(сооруженных,} \\ \text{изготовленных) ОС,} \\ \text{отражаемая в} \\ \text{налоговом учете на} \\ \text{дату перехода на} \\ \text{уплату ЕСХН} \end{array} = \begin{array}{|l} \text{Цена приобретения} \\ \text{(сооружения,} \\ \text{изготовления) ОС,} \\ \text{отраженная в} \\ \text{налоговом учете} \end{array} - \begin{array}{|l} \text{Сумма начисленной} \\ \text{амортизации в} \\ \text{налоговом учете} \\ \text{по ОС за период} \\ \text{уплаты НДФЛ} \end{array}$$

Данные о цене приобретения и сумме начисленной амортизации индивидуальные предприниматели могут брать из граф 6 и 11 соответственно таблицы N 2.1 Книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций, которую он вел, когда уплачивал НДФЛ.

Если предприниматель захочет воспользоваться только первичным документом, то данные о цене приобретения можно взять из графы 1 таблицы 2 "Сведения об объекте основных средств на дату принятия к бухгалтерскому учету", приведенной на второй странице акта о приеме-передаче объекта основных средств (форма N ОС-1), или акта о приеме-передаче здания (сооружения) (форма N ОС-1а).

Но вот сумму амортизации из акта взять нельзя. Ее придется рассчитывать на отдельном листочке исходя из срока полезного использования, указанного в

графе 2, способа начисления амортизации, указанного в графе 3, и нормы амортизации, указанной в графе 4 таблицы 2 акта.

Если на уплату ЕСХН перешел предприниматель, который применял УСНО, то особый порядок определения остаточной стоимости будет применяться по тем ОС, которые были приобретены предпринимателем до перехода на применение УСНО, то есть в период уплаты НДФЛ. Она определяется следующим образом:

Остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) ОС, отражаемая в налоговом учете на дату перехода на уплату ЕСХН	=	Остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) ОС, отраженная в налоговом учете на дату перехода на УСНО	-	Сумма расходов по ОС, учтенная в расходах за период применения УСНО
---	---	---	---	---

Данные об остаточной стоимости предпринимателям можно брать из графы 14 таблицы N 2.1 Книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя, которую он вел, когда уплачивал НДФЛ.

Если предприниматель опять же захочет воспользоваться только первичным документом, то остаточную стоимость ОС (первоначальная стоимость минус начисленная амортизация) надо будет рассчитывать на отдельном листочке.

Данные о сумме расходов по ОС, учтенной в расходах за период применения УСНО, будут браться из графы 13 (или 13 + 14, если стоимость ОС учитывалась в расходах при "упрощенке" несколько лет) разд. II Книги учета доходов и расходов для "упрощенцев" .

Обращаем внимание: новый п. 9 ст. 346.6 НК РФ, который вступил в силу с 01.01.2007, предписывает предпринимателям, переходящим с уплаты ЕНВД на уплату ЕСХН, определять остаточную стоимость ОС, приобретенных и оплаченных в период применения ЕНВД, в том же порядке, который

установлен для организаций, то есть на основании данных бухгалтерского учета. Так, остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) ОС, которые оплачены в период уплаты ЕНВД до перехода на уплату ЕСХН, определяется организацией следующим образом:

Остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) ОС, отражаемая в налоговом учете на дату перехода на уплату ЕСХН	=	Цена приобретения (сооружения, изготовления) ОС, отраженная в бухгалтерском учете	-	Сумма начисленной амортизации в бухгалтерском учете по ОС за период применения ЕНВД
--	---	---	---	---

Для организации такой порядок понятен. Ведь организации, уплачивающие ЕНВД, ведут бухучет в общеустановленном порядке.

А вот предприниматели рассчитать остаточную стоимость ОС на основании данных бухгалтерского учета никак не смогут по той простой причине, что они в принципе бухучет не ведут (см. порядок заполнения графы 7).

Поэтому предприниматели, которые при уплате ЕНВД покупали ОС, их остаточную стоимость на дату перехода на уплату ЕСХН могут определять по следующей формуле:

Остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) ОС, отражаемая в налоговом учете на дату перехода на уплату ЕСХН	=	Цена приобретения (сооружения, изготовления) ОС, отраженная в налоговом учете	-	Сумма начисленной амортизации в налоговом учете по ОС за период применения ЕНВД
--	---	---	---	---

Если предприниматель при уплате ЕНВД вел учет доходов и расходов в Книге для предпринимателей, уплачивающих НДФЛ, то данные об остаточной стоимости он легко может взять из таблицы N 2.1 Книги.

Если же он учет не вел, то, как мы уже сказали выше, он может определить стоимость расчетным путем. Но в любом случае и цена приобретения, и

амортизация будут определяться предпринимателем по правилам налогового учета, а не бухгалтерского.

В графах 9 - 11 предприниматель указывает расчетные показатели по ОС, приобретенным до перехода на уплату ЕСХН. Они нужны для определения суммы расходов, принимаемой в уменьшение доходов.

Так, графы 9 - 11 нужно заполнить следующим образом:

1) в графе 9 указать количество полугодий, в которых используется в предпринимательской деятельности оплаченное и введенное в эксплуатацию ОС (1 или 2).

2) в графе 10 указать долю стоимости ОС, принимаемую в расходы за конкретный год, то есть 100%, 50%, 30%, 20% - в зависимости от времени приобретения основного средства и срока полезного использования;

3) в графе 11 указать долю стоимости ОС, которая принимается в расходы в каждом полугодии. Это расчетный показатель, который определяется путем деления доли, указанной в графе 10, на количество полугодий в налоговом периоде, в которых ОС используется в предпринимательской деятельности (1 или 2).

Самая важная графа в разд. II - графа 12. В ней предприниматель определяет сумму расходов по ОС, которая принимается в уменьшение доходов в каждом полугодии. Показатель графы 12 определяется расчетным путем:

- по ОС, приобретенным в период уплаты ЕСХН, - путем умножения первоначальной стоимости, отраженной в графе 6, на долю, указанную в графе 11, и деления на 100;

- по ОС, приобретенным до перехода на уплату ЕСХН, - путем умножения остаточной стоимости, отраженной в графе 8, на долю, указанную в графе 11, и деления на 100.

В последний день каждого полугодия определяется итоговая сумма расходов по всем ОС, которую нужно учесть в расходах этого полугодия.

Итоговая сумма из графы 12 в последний день полугодия переносится последней записью в графу 5 разд. I.

В графе 13 предприниматель отражает сумму расходов по ОС, которая учитывается в расходах за конкретный год. Показатель этой графы расчетный и определяется:

- по ОС, приобретенным в период уплаты ЕСХН, - путем умножения первоначальной стоимости, отраженной в графе 6, на количество полугодий, указанное в графе 9, на долю, указанную в графе 11, и деления на 100;

- по ОС, приобретенным до перехода на уплату ЕСХН, - путем умножения остаточной стоимости, отраженной в графе 8, на количество полугодий, указанное в графе 9, на долю, указанную в графе 11, и деления на 100.

В графе 14 предприниматель будет отражать сумму расходов по ОС, которая была учтена им в составе расходов в прошедших годах.

Так, в графу 14 разд. II за 2008 г. будут переноситься данные из графы 13 разд. II за 2007 г. Эта графа заполняется только по тем ОС, которые были приобретены до перехода на уплату ЕСХН и списываются в расходы в течение нескольких лет (от 2 до 10).

Графа 15, так же как и графа 14, заполняется только по тем ОС, которые были приобретены до перехода на уплату ЕСХН и списываются в расходы в течение нескольких лет. Эта графа заполняется только по итогам года и выполняет контрольную функцию, то есть "напоминает", какая часть стоимости ОС еще не списана в расходы при уплате ЕСХН.

Графу 16 предприниматель заполняет только в том случае, если в период уплаты ЕСХН он продает основные средства, стоимость которых уже учтена (полностью или частично) в уменьшение доходов.

В этой графе указываются число, месяц и год выбытия (реализации) ОС. Эти данные берутся из первичных документов, свидетельствующих о выбытии ОС (акта приема-передачи ОС), и платежных документов предпринимателя,

свидетельствующих о получении денег за проданное ОС (выписок банка, корешков к приходному кассовому ордеру, чеков ККТ).

По возможности в период уплаты ЕСХН лучше не избавляться от ОС, так как последствия этого не очень приятны и прибавят предпринимателю дополнительную работу.

Итак, если предприниматель приобрел ОС в период уплаты ЕСХН, но продал его до истечения 3 лет с момента приобретения (в отношении ОС со сроком полезного использования свыше 15 лет - до истечения 10 лет с момента их приобретения), то он обязан будет пересчитать налоговую базу за весь период пользования таким ОС с момента его учета в составе расходов до даты продажи с учетом положений гл. 25 НК РФ и уплатить дополнительную сумму налога и пени. Поясним это на примере.

5. Примеры расчетов по налогам

Пример 1. Расчет суммы пени при продаже основного средства, приобретенного и проданного в период уплаты ЕСХН

Предприниматель, который в 2006 и 2007 гг. уплачивал ЕСХН, в апреле 2007 г. продает ОС, оплаченное и введенное в эксплуатацию в январе 2006 г.

В этом случае доход от реализации ОС предприниматель покажет в I полугодии 2007 г.

При этом учтенные в 2006 г. расходы на приобретение ОС подлежат восстановлению в полном объеме. А в расходы будут включаться

- за 2006 г. - сумма амортизации за февраль - декабрь, исчисленная по правилам гл. 25 НК РФ (амортизация начисляется начиная с месяца, следующего за месяцем ввода ОС в эксплуатацию);

- за I полугодие 2007 г. - сумма амортизации за январь - апрель 2007 г., исчисленная по правилам гл. 25 НК РФ (начисление амортизации по ОС прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия).

В результате того что в расходах была учтена полная стоимость ОС, а надо было учесть только амортизацию, ЕСХН за 2006 г. был занижен на 10 500 руб., в том числе:

- за I полугодие 2006 г. - на 5500 руб.;
- II полугодие 2006 г. - на 5000 руб.

Так как основное средство продано в апреле 2007 г., когда уже поданы декларации за 2006 г. и уплачен налог, то предприниматель должен:

- подать уточненные декларации по ЕСХН за полугодие 2006 г. и за 2006 г.

В них сумма расходов по строкам 020 будет меньше на разницу между суммой, учтенной в расходах, и начисленной амортизацией;

- доплатить налог;
- рассчитать и уплатить пени.

Допустим, налог в сумме 10 500 руб. предприниматель решил доплатить 10.04.2007. Но одновременно с налогом ему нужно уплатить и пени.

Пени надо рассчитать за каждый календарный день просрочки начиная со дня, следующего за установленным днем уплаты налога, по день фактической уплаты налога включительно исходя из процентной ставки, равной 1/300 действующей в это время ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Ставка рефинансирования в период с 25.07.2006 (срока уплаты авансового платежа по ЕСХН за полугодие) по 10.04.2007 (срока фактической доплаты налога) была установлена ЦБ РФ в следующих размерах:

- с 26.07.2006 по 22.10.2006 - 11,5%;
- с 23.10.2006 по 28.01.2007 - 11%;
- с 29.01.2007 - 10,5% .

Расчет пени сделан в таблице.

Расчет пени

Название налога	Срок перечисления налога	Сумма налога, руб.	Дата уплаты налога	Количество дней просрочки	Ставка рефинансирования, %
1	2	3	4	5	6
Авансовый платеж по ЕСХН за полугодие 2006 г.	25.07.2006	5500	10.04.2007	89	11,5 (с 26.07.2006 по 22.10.2006)
				98	11 (с 23.10.2006 по 28.01.2007)
				72	10,5 (с 29.01.2007 по 10.04.2007)
ЕСХН за 2006 г.	02.04.2007	5000	10.04.2007	8	10,5

Продолжение табл. 1

Название налога	Размер пени, руб.
1	7
Авансовый платеж по ЕСХН за полугодие 2006 г.	523,87 (5500 руб. x 11,5% / 300 x 89 дн. + 5500 руб. x 11% / 300 x 98 дн. + 5500 руб. x 10,5% / 300 x 72 дн.)
ЕСХН за 2006 г.	14,00 (5000 руб. x 10,5% / 300 x 8 дн.)

Таким образом, 10.04.2007 предпринимателю нужно доплатить в бюджет налог за 2006 г. в сумме 10 500 руб. и пени в размере 537,87 руб. (523,87 руб. + 14 руб.).

Теперь рассмотрим на примере порядок заполнения предпринимателем разд. II Книги учета доходов и расходов.

Пример 2. Определение стоимости основного средства, подлежащей списанию на расходы

Условия примера.

В 2005 г. гражданин стал индивидуальным предпринимателем и начал выращивать и продавать картофель.

В августе 2005 г. он купил трактор МТЗ-80 "Беларусь". Стоимость трактора составила 354 000 руб. (в том числе НДС 54 000 руб.). Это подтверждается накладной на отпуск и счетом-фактурой продавца, платежным поручением и выпиской банка с расчетного счета предпринимателя от 17.08.2005.

В эксплуатацию трактор введен в августе 2005 г. Это подтверждается актом о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма N ОС-1) от 18.08.2005.

По Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, трактор относится к пятой амортизационной группе (срок полезного использования свыше 7 до 10 лет включительно (от 84 до 120 месяцев)).

Предприниматель установил срок полезного использования трактора 85 месяцев.

В 2005 и 2006 гг. предприниматель уплачивал НДС.

Сумма начисленной амортизации линейным методом по трактору за этот период составила 56 471 руб., в том числе:

- за сентябрь - декабрь 2005 г. - 14 118 руб. (300 000 руб. / 85 мес. x 4 мес.);
- за январь - декабрь 2006 г. - 42 353 руб. (300 000 руб. / 85 мес. x 12 мес.).

С 2007 г. предприниматель перешел на уплату ЕСХН и весь год использовал трактор в сельскохозяйственной деятельности.

Остаточная стоимость трактора, приобретенного до перехода на уплату ЕСХН, по состоянию на 01.01.2007 составила 243 529 руб. (300 000 руб. - 56 471 руб.).

В марте 2007 г. предприниматель купил борону "Кама-21". Стоимость бороны составила 590 000 руб. (в том числе НДС 90 000 руб.). Это подтверждается накладной на отпуск и счетом-фактурой продавца, платежным поручением и выпиской банка с расчетного счета предпринимателя от 15.03.2007.

В эксплуатацию борона введена в апреле 2007 г. Это подтверждается актом о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма N ОС-1) от 20.04.2007.

Решение

Так как срок полезного использования трактора - свыше 7 до 10 лет, то его остаточная стоимость - 243 529 руб. - будет учитываться в расходах при уплате ЕСХН следующим образом :

- в 2007 г. - 50%;
- 2008 г. - 30%;
- 2009 г. - 20%.

В данном случае по трактору не нужно заполнять графы 4, 6, 14 и 16 разд. II, в них ставятся прочерки. А все остальные графы заполняются.

Стоимость приобретенной бороны в полной сумме 500 000 руб. спишется на расходы в 2007 г., но равными долями - по 250 000 руб. в каждом полугодии.

НДС в сумме 90 000 руб. спишется в расходы в полной сумме в момент оплаты - 15.03.2007. В Книге он будет отражаться в разд. I в графе 5.

В нашем примере по бороне не надо заполнять графы 4, 7, 8, 14 - 16 разд. II, в них ставятся прочерки. А все остальные графы заполняются.

Итоговая сумма за полугодие - 310 882 руб. - из графы 12 разд. II Книги 30.06.2007 записывается в графу 5 разд. I Книги.

Заполненный разд. II Книги будет выглядеть следующим образом.

**II. Расходы налогоплательщика на приобретение
 (сооружение, изготовление) основных средств
 и на приобретение (создание самим налогоплательщиком)
 нематериальных активов, учитываемые
 при исчислении налоговой базы по единому
 сельскохозяйственному налогу**

N п/п	Наименование объекта основных средств или нематериальных активов	Дата оплаты объекта основных средств или нематериальных активов	Дата подачи документов на государственную регистрацию объектов основных средств	Дата ввода в эксплуатацию объекта основных средств или принятия к учету нематериальных активов	Первоначальная стоимость объекта основных средств или нематериальных активов (руб.)	Срок полезного использования объекта основных средств или нематериальных активов (количество лет)	Остаточная стоимость объекта основных средств или нематериальных активов (руб.)
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Трактор МТЗ-80	17.08.2005	-	18.08.2005	-	7,1	243 529
2	Борона "Кама-21"	15.03.2007	-	20.04.2007	500 000	-	-
Всего за отчетный (налоговый) период	X	X	X	X	500 000	X	243 529

N п/п	Количество полугодий эксплуатации объекта основных средств или нематериальных активов в налоговом периоде	Доля стоимости объекта основных средств или нематериальных активов, принимаемая в расходы за налоговый период (%)	Доля стоимости объекта основных средств или нематериальных активов, принимаемая в расходы за каждое полугодие налогового периода (%) (гр. 10 / гр. 9)	Сумма расходов, учитываемая при исчислении налоговой базы (руб.), в т.ч.		Включено в расходы за предыдущие налоговые периоды применения единого сельскохозяйственного налога (руб.) (гр. 13 Раздела II Книги за предыдущие налоговые периоды)	Оставшаяся часть расходов, подлежащая списанию в последующих отчетных (налоговых) периодах (руб.) (гр. 8 - гр. 13 - гр. 14)	Дата выбытия (реализации) объекта основных средств или нематериальных активов
				за каждое полугодие налогового периода (гр. 6 или гр. 8 x гр. 11 / 100)	за налоговый период (гр. 6 или гр. 8 x гр. 9 x гр. 11 / 100)			
1	9	10	11	12	13	14	15	16
1	2	50	25	60 882	121 764	-	121 765	-
2	2	100	50	250 000	500 000	-	-	-
Всего за отчетный (налоговый) период	X	X	X	310 882	621 764	-	121 765	X

6. Советы предпринимателям

1. Книгу доходов и расходов нужно заполнять аккуратно, так как она является налоговым регистром для предпринимателей, где они отражают доходы и расходы, учитываемые при уплате ЕСХН. Чем больше расходов в Книге укажет предприниматель, тем меньшую сумму налога придется ему платить.

2. Книга предъявляется предпринимателем в налоговый орган не только для заверения перед началом ее введения (бумажный вариант) или после окончания года (если ведется в электронном виде). Налоговый орган может потребовать Книгу при проведении выездной проверки. При камеральной проверке декларации по ЕСХН за полугодие и за год формально потребовать Книгу налоговый орган не вправе.

3. Помните, что одной Книги недостаточно. Обязательно нужно сохранить все первичные и платежные документы, подтверждающие расходы и доходы. Если какого-либо документа, подтверждающего расход, не будет, то налоговый орган просто не примет расход в уменьшение дохода.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В Методических рекомендациях рассмотрены организация налогового учета, особенности и формы его ведения в фермерских хозяйствах как индивидуальных предпринимателей. Изложены методические подходы к отражению в налоговом учете сложных хозяйственных операций крестьянских (фермерских) хозяйств. Методические рекомендации направлены на повышение культуры управления крестьянских (фермерских) хозяйств.

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть первая) от 31.07.1998.№146-ФЗ. Принят ГД ФС РФ 16.07.1998) ред.от 17.05.2007[Электронный ресурс] КонсультантПлюс
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть вторая) от 05.08.2000.№117-ФЗ. Принят ГД ФС РФ 19.07.2000) ред. от 04.12 .2007с изм. от 06.12.2007 (с изм. и доп., вступ. в силу с 05.01.2008 [Электронный ресурс] КонсультантПлюс
3. Шаронова Е.А. Плательщики ЕСХН дождались своей книги учета [Электронный ресурс] КонсультантПлюс

Зарегистрировано в Минюсте РФ 17 января 2007 г. N 8778

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПРИКАЗ
от 11 декабря 2006 г. N 169н

**ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ФОРМЫ
КНИГИ УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ
ИНДИВИДУАЛЬНЫХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ, ПРИМЕНЯЮЩИХ
СИСТЕМУ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДЛЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ
ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ (ЕДИНЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ
НАЛОГ), И ПОРЯДКА ЕЕ ЗАПОЛНЕНИЯ**

В соответствии с пунктом 8 статьи 346.5 Налогового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 2006, N 12, ст. 1233) приказываю:

1. Утвердить форму Книги учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), согласно приложению N 1 к настоящему Приказу.

2. Утвердить Порядок заполнения Книги учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), согласно приложению N 2 к настоящему Приказу.

Министр
А.Л.КУДРИН

Приложение N 1
к Приказу
Министерства финансов
Российской Федерации
от 11.12.2006 N 169н

КНИГА
УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ИНДИВИДУАЛЬНЫХ
ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ, ПРИМЕНЯЮЩИХ СИСТЕМУ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
ДЛЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ
(ЕДИНЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ)

Форма по ОКУД

на 20__ год Дата (год, месяц, число)

Коды		

I. Расходы налогоплательщика на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств и на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учитываемые при исчислении налоговой базы по единому сельскохозяйственному налогу

№ п/п	Наименование объекта основных средств или нематериальных активов	Дата оплаты объекта основных средств или нематериальных активов	Дата подачи документов на государственную регистрацию объектов основных средств	Дата ввода в эксплуатацию объекта основных средств или принятия к учету нематериальных активов	Первоначальная стоимость объекта основных средств или нематериальных активов (руб.)	Срок полезного использования объекта основных средств или нематериальных активов (количество лет)	Остаточная стоимость объекта основных средств или нематериальных активов (руб.)	Количество полугодов эксплуатации объекта основных средств или нематериальных активов в налоговом периоде
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Всего за отчетный (налоговый) период	X	X	X	X		X		X

N п/п	Доля стоимости объекта основных средств или нематериальных активов, принимаемая в расходы за налоговый период (%)	Доля стоимости объекта основных средств или нематериальных активов, принимаемая в расходы за каждое полугодие налогового периода (%) (гр. 10 / гр. 9)	Сумма расходов, учитываемая при исчислении налоговой базы (руб.), в т.ч.		Включено в расходы за предыдущие налоговые периоды применения единого сельскохозяйственного налога (руб.) (гр. 13 Раздела II Книги за предыдущие налоговые периоды)	Оставшаяся часть расходов, подлежащая списанию в последующих отчетных (налоговых) периодах (руб.) (гр. 8 - гр. 13 - гр. 14)	Дата выбытия (реализации) объекта основных средств или нематериальных активов
			за каждое полугодие налогового периода (гр. 6 или гр. 8 x гр. 11 / 100)	за налоговый период (гр. 6 или гр. 8 x гр. 9 x гр. 11 / 100)			
1	10	11	12	13	14	15	16
Всего за отчетный (налоговый) период	X	X					X

Приложение N 2
к Приказу
Министерства финансов
Российской Федерации
от 11.12.2006 N 169н

**ПОРЯДОК
ЗАПОЛНЕНИЯ КНИГИ УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ
ИНДИВИДУАЛЬНЫХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ, ПРИМЕНЯЮЩИХ СИСТЕМУ
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДЛЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ
ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ (ЕДИНЫЙ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ)**

1. Общие требования

1.1. Индивидуальные предприниматели, применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) (далее - налогоплательщики), ведут Книгу учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) (далее - Книга учета доходов и расходов), в которой в хронологической

последовательности на основе первичных документов позиционным способом отражают хозяйственные операции за отчетный (налоговый) период.

1.2. Налогоплательщики должны обеспечивать полноту, непрерывность и достоверность учета показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога.

1.3. Ведение Книги учета доходов и расходов, а также документирование фактов предпринимательской деятельности осуществляется на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иностранном языке или языках народов Российской Федерации, должны иметь построчный перевод на русский язык.

1.4. Книга учета доходов и расходов может вестись как на бумажных носителях, так и в электронном виде. При ведении Книги учета доходов и расходов в электронном виде налогоплательщики обязаны по окончании отчетного (налогового) периода вывести ее на бумажные носители. На каждый очередной налоговый период открывается новая Книга учета доходов и расходов.

1.5. Книга учета доходов и расходов должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице пронумерованной и прошнурованной налогоплательщиком Книги учета доходов и расходов указывается количество содержащихся в ней страниц, которое подтверждается подписью налогоплательщика и скрепляется печатью налогоплательщика (при ее наличии), а также заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью налогового органа до начала ее ведения. На последней странице пронумерованной и прошнурованной налогоплательщиком Книги учета доходов и расходов, которая велась в электронном виде и выведена по окончании налогового периода на бумажные носители, указывается количество содержащихся в ней страниц, которое подтверждается подписью налогоплательщика и скрепляется печатью налогоплательщика (при ее наличии), а также заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью налогового органа.

1.6. Исправление ошибок в Книге учета доходов и расходов должно быть обосновано и подтверждено подписью налогоплательщика с указанием даты исправления и печатью налогоплательщика (при ее наличии).

2. Порядок заполнения титульного листа

При заполнении титульного листа Книги учета доходов и расходов налогоплательщик указывает:

- календарный год, на который открыта Книга учета доходов и расходов;
- код формы Книги учета доходов и расходов по Общероссийскому классификатору управленческой документации (ОКУД) и дату начала ведения Книги учета доходов и расходов;
- фамилию, имя, отчество (полностью, без сокращений, в соответствии с документом, удостоверяющим личность) и код налогоплательщика по Общероссийскому классификатору предприятий и организаций (ОКПО), проставляемый на основании Уведомления о присвоении кода ОКПО органами государственной статистики;
- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) в соответствии со Свидетельством о постановке на учет в налоговом органе физического лица по месту жительства на территории Российской Федерации по форме N 09-2-2, утвержденной Приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 03.03.2004 N БГ-3-09/178 "Об утверждении порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика и форм документов, используемых при постановке на учет, снятии с учета юридических и физических лиц" (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 24 марта 2004 г., регистрационный N 5685; "Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", N 15, 12 апреля 2004 г.; "Российская газета", N 64, 30 марта 2004 г.);
- единицу измерения (рубль) и код единицы измерения по Общероссийскому классификатору единиц измерения (ОКЕИ);
- место жительства - наименование субъекта Российской Федерации, района, города, иного населенного пункта, улицы, номер дома, квартиры, по которому физическое лицо зарегистрировано по месту жительства в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;
- номера расчетных и иных счетов и наименования банков, в которых данные счета открыты.

3. Порядок заполнения раздела I "Доходы и расходы"

3.1. В графе 1 указывается порядковый номер регистрируемой операции.

3.2. В графе 2 указывается дата и номер первичного документа, на основании которого осуществлена регистрируемая операция.

3.3. В графе 3 указывается содержание регистрируемой операции.

3.4. В графе 4 налогоплательщик отражает доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, определяемые в соответствии со статьей 249 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс), и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со статьей 250 Кодекса. В данной графе налогоплательщиком не учитываются доходы, предусмотренные статьей 251 Кодекса, а также доходы в виде полученных дивидендов, если налогообложение их произведено налоговым агентом в соответствии с положениями статей 214 и 275 Кодекса.

3.5. В графе 5 налогоплательщик отражает расходы, указанные в пункте 2 статьи 346.5 Кодекса.

При этом расходы на приобретение имущественных прав на земельные участки, указанные в подпункте 31 пункта 2 статьи 346.5 Кодекса, учитываются в порядке, предусмотренном пунктом 4.1 статьи 346.5 Кодекса.

Вышеуказанные расходы отражаются в графе 5 равными долями в каждом полугодии налогового периода в течение срока, определенного налогоплательщиком, начиная с полугодия, в котором налогоплательщиком приобретены данные права, но не менее семи лет.

Например, в случае если налогоплательщиком определен срок включения данных расходов в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по единому сельскохозяйственному налогу, в течение семи лет, то сумма указанных расходов делится на 14 полугодий. Исчисленная сумма расходов отражается в графе 5 в течение семи лет в последний день отчетного (налогового) периода.

4. Порядок заполнения раздела II "Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств и на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учитываемые при исчислении налоговой базы по единому сельскохозяйственному налогу"

4.1. Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, а также на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов определяются в порядке, предусмотренном пунктом 4 статьи 346.5 Кодекса.

При этом вышеуказанные расходы учитываются только по оплаченным основным средствам и нематериальным активам, используемым при осуществлении предпринимательской деятельности.

4.2. Данные по приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) и оплаченным объектам основных средств или нематериальных активов отражаются в разделе позиционным способом отдельно по каждому объекту.

4.3. В графе 1 указывается порядковый номер операции.

4.4. В графе 2 указывается наименование объекта основных средств или нематериальных активов в соответствии с техническим паспортом и иными документами на объект основных средств или нематериальных активов.

4.5. В графе 3 указываются число, месяц и год полной оплаты объекта основных средств или нематериальных активов на основании первичных документов (платежные поручения, квитанции к приходным кассовым ордерам, иные документы, подтверждающие факт оплаты).

4.6. В графе 4 указываются число, месяц и год подачи документов на государственную регистрацию объектов основных средств, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации (за исключением основных средств, введенных в эксплуатацию до 31.01.1998).

4.7. В графе 5 указываются число, месяц, год ввода в эксплуатацию объекта основных средств или принятия к учету нематериальных активов.

4.8. В графе 6 указывается первоначальная стоимость объекта основных средств или нематериальных активов. Первоначальная стоимость объекта основных средств или нематериальных активов может определяться налогоплательщиками в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете.

При этом первоначальная стоимость приобретения (сооружения, изготовления) объекта основных средств, учитываемого в порядке, предусмотренном подпунктом 1 пункта 4 статьи 346.5 Кодекса, указывается в графе 6 в том отчетном (налоговом) периоде, в котором произошло последнее по времени одно из следующих событий: оплата (завершение оплаты) приобретения, сооружения, изготовления данного объекта; ввод его в эксплуатацию; подача документов на государственную регистрацию прав на объект основных средств.

Например, в случае если какое-либо из вышеуказанных событий произошло в 2007 году, а остальные - в 2006 году, то стоимость приобретения, сооружения, изготовления основных средств указывается в отчетном (налоговом) периоде 2007 года.

Первоначальная стоимость объектов основных средств, приобретенных (сооруженных, изготовленных) до перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, в графе 6 не отражается.

4.9. В графе 7 указывается срок полезного использования объекта основных средств или нематериальных активов, определяемый в порядке, предусмотренном подпунктом 2 пункта 4 статьи 346.5 Кодекса.

По объектам основных средств и нематериальных активов, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) и введенным в эксплуатацию в период применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, графа 7 не заполняется.

4.10. В графе 8 указывается остаточная стоимость объектов основных средств или нематериальных активов, приобретенных (сооруженных, изготовленных, созданных самим налогоплательщиком) до перехода на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

При переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога налогоплательщика, применяющего общий режим налогообложения, в графе 8 на дату такого перехода отражается остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных, созданных самим налогоплательщиком) объектов основных средств и нематериальных активов, оплаченных до перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, в виде разницы между ценой их приобретения (сооружения, изготовления, создания самим налогоплательщиком) и суммой начисленной амортизации в соответствии с требованиями главы 25 Кодекса.

При переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога налогоплательщика, применяющего упрощенную систему налогообложения в соответствии с главой 26.2 Кодекса, в графе 8 на дату такого перехода отражается остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных, созданных самим налогоплательщиком) объектов основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с пунктом 3 статьи 346.25 Кодекса.

При переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога налогоплательщика, применяющего систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с главой 26.3 Кодекса, в графе 8 на дату такого перехода отражается остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных, созданных самим налогоплательщиком) объектов основных средств и нематериальных активов, оплаченных до перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога. При этом остаточная стоимость указанных объектов основных средств и нематериальных активов может определяться в виде разницы между ценой их приобретения (сооружения, изготовления, создания самим налогоплательщиком) и суммой амортизации, начисленной за период применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете.

По объектам основных средств и нематериальных активов, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) и введенным в эксплуатацию в период применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, графа 8 не заполняется.

4.11. В графе 9 указывается количество полугодий эксплуатации в налоговом периоде оплаченного и введенного в эксплуатацию объекта основных средств или нематериальных активов.

4.12. В графе 10 указывается доля стоимости приобретенного (сооруженного, изготовленного, созданного самим налогоплательщиком) объекта основных средств или нематериальных активов, принимаемая в расходы в соответствии с подпунктом 2 пункта 4 статьи 346.5 Кодекса за налоговый период.

4.13. В графе 11 указывается доля стоимости приобретенного (сооруженного, изготовленного, созданного самим налогоплательщиком) объекта основных средств или нематериальных активов, принимаемая в расходы в каждом полугодии налогового периода, определяемая как отношение данных графы 10 к данным графы 9.

Значение данного показателя округляется до второго знака после запятой.

4.14. В графе 12 отражается сумма расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) объекта основных средств или нематериальных активов, включаемая в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по единому сельскохозяйственному налогу за каждое полугодие налогового периода, определяемая как произведение граф 6 или 8 и графы 11, деленное на 100.

Сумма расходов по данной графе за каждое полугодие налогового периода отражается в последний день каждого полугодия в графе 5 раздела 1 Книги учета доходов и расходов.

4.15. В графе 13 отражается сумма расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) объекта основных средств или нематериальных активов, включаемая в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по единому

сельскохозяйственному налогу за налоговый период. Данная сумма расходов определяется как произведение граф 6 или 8 и граф 9 и 11, деленное на 100.

4.16. В графе 14 отражается сумма расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) объекта основных средств или нематериальных активов, учтенная в составе расходов при исчислении налоговой базы по единому сельскохозяйственному налогу за предыдущие налоговые периоды (данные графы 13 раздела II Книги за предыдущие налоговые периоды).

По основным средствам и нематериальным активам, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) и введенным в эксплуатацию в период применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, графа 14 не заполняется.

4.17. В графе 15 отражается оставшаяся часть расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) основных средств и нематериальных активов, подлежащая списанию в последующих отчетных (налоговых) периодах (графа 8 - графа 13 - графа 14).

По основным средствам и нематериальным активам, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) и введенным в эксплуатацию в период применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, графа 15 не заполняется.

4.18. В графе 16 указываются число, месяц и год выбытия (реализации) объекта основных средств или нематериальных активов.

4.19. По итоговой строке данного раздела за отчетный (налоговый) период отражается сумма значений показателей граф 6, 8, 12 - 15.

Письмо МНС РФ от 20.09.2004. № 04.05.03.252@

Министерство Российской Федерации по налогам и сборам сообщает следующее.

В соответствии с пунктом 2 статьи 346.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) переход на уплату единого сельскохозяйственного налога или возврат к общему режиму налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно в порядке, предусмотренном главой 26.1 "Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)" Кодекса. Согласно пункту 5 статьи 346.1 Кодекса, правила, предусмотренные данной главой, распространяются на крестьянские (фермерские) хозяйства.

Пунктом 3 статьи 1 Федерального закона от 11.06.2003 N 74-ФЗ "О крестьянском (фермерском) хозяйстве" (далее - Закон N 74-ФЗ) определено, что крестьянское (фермерское) хозяйство осуществляет деятельность без образования юридического лица. В соответствии со статьей 4 Закона N 74-ФЗ граждане, изъявившие желание создать фермерское хозяйство, заключают между собой соглашение. Соглашение о создании фермерского хозяйства должно содержать сведения о признании главой фермерского хозяйства одного из членов этого хозяйства.

Согласно статье 5 Закона N 74-ФЗ фермерское хозяйство считается созданным со дня его государственной регистрации в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

При этом пунктом 2 статьи 23 Гражданского кодекса Российской Федерации установлено, что глава этого хозяйства признается предпринимателем с момента его государственной регистрации.

В соответствии с пунктом 2 Постановления Правительства Российской Федерации от 16.10.2003 N 630 государственная регистрация крестьянского (фермерского) хозяйства осуществляется в порядке, установленном для государственной регистрации физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей.

Для индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, уплата единого сельскохозяйственного налога (далее - ЕСХН), исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности индивидуальных предпринимателей за налоговый период, заменяет уплату налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности), налога на добавленную стоимость (за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с Кодексом и Таможенным кодексом Российской Федерации при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности) и единого социального налога.

При этом индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога, не освобождаются от исполнения предусмотренных Кодексом обязанностей налоговых агентов. Налоговым периодом по ЕСХН признается календарный год, отчетным периодом - полугодие.

Плательщики ЕСХН обязаны представлять в налоговые органы налоговые декларации по окончании налогового и отчетного периодов. При этом индивидуальные предприниматели представляют декларации по ЕСХН по итогам календарного года и уплачивают налог не позднее 30 апреля следующего года, а по итогам полугодия - не позднее 25 дней со дня окончания полугодия.

Объектом налогообложения по ЕСХН признаются доходы, уменьшенные на величину расходов. Порядок определения доходов и расходов установлен статьей 346.5 Кодекса.

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

В соответствии со статьей 15 Закона N 74-ФЗ каждый член фермерского хозяйства имеет право на часть доходов, полученных от деятельности фермерского хозяйства в денежной и (или) натуральной форме, плодов, продукции (личный доход каждого члена фермерского хозяйства). Размер и форма выплаты личного дохода каждому члену фермерского хозяйства определяются по соглашению между членами фермерского хозяйства. При этом члены хозяйства не являются плательщиками ЕСХН, а полученные ими доходы являются объектом налогообложения по налогу на доходы физических лиц.

Пунктом 14 статьи 217 Кодекса предусмотрено, что не подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства

сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации, - в течение пяти лет, считая с года регистрации указанного хозяйства.

Данное положение применяется к доходам тех членов крестьянского (фермерского) хозяйства, в отношении которых такая норма ранее не применялась.

Несмотря на то, что глава крестьянского (фермерского) хозяйства не является работодателем по отношению к другим членам крестьянского (фермерского) хозяйства, он производит выплаты другим членам крестьянского (фермерского) хозяйства и в связи с этим на основании статьи 226 Кодекса признается налоговым агентом.

В соответствии со статьей 226 Кодекса налоговый агент обязан исчислить, удержать и перечислить в бюджет налог на доходы физических лиц.

В соответствии со статьей 230 Кодекса глава крестьянского (фермерского) хозяйства должен представлять в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц этого налогового периода и суммах начисленных и удержанных в этом налоговом периоде налогов ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за отчетным.

Учитывая вышеизложенное, члены крестьянского (фермерского) хозяйства, переведенного на уплату ЕСХН, вправе пользоваться льготой, предусмотренной пунктом 14 статьи 217 Кодекса.

Действительный
государственный советник
налоговой службы РФ II ранга
С.Х.АМИНОВ