# Введение

Очевидно, что любому государству для выполнения своих функций необходимы фонды денежных средств. Очевидно также, что источником этих финансовых ресурсов могут быть только средства, которые правительство собирает со своих «подданных» в виде физических и юридических лиц.

Эти обязательные сборы, осуществляемые государством на основе государственного законодательства и есть налоги. Именно таким образом, налоги выражают обязанность всех юридических и физических лиц, получающих доходы, участвовать в формировании государственных финансовых ресурсов. Поэтому налоги выступают важнейшим звеном финансовой политики государства в современных условиях.

Кроме того, являясь фактором перераспределения национального дохода, налоги призваны:

а) гасить возникающие «сбои» в системе распределения;

б) заинтересовывать (или не заинтересовывать) людей в развитии той или иной формы деятельности.

Сколько веков существует государство, столько же существуют и налоги и столько же экономическая теория ищет принципы оптимального налогообложения.

Адам Смит сформулировал четыре основополагающих, ставших классическими, принципа налогообложения, желательных в любой системе экономики:

1) Подданные государства должны участвовать в содержании правительства соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства. Соблюдение этого положения или пренебрежение им приводит к так называемому равенству или неравенству налогообложения.

2) Налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо должен быть точно определен (срок уплаты, способ платежа, сумма платежа).

3) Каждый налог должен взиматься тем способом или в то время, когда плательщику удобнее всего оплатить его.

4) Каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из кармана народа как можно меньше сверх того, что он приносит казне государства. (Налог может брать и удерживать из кармана народа гораздо больше, чем он приносит казне, если, например, его сбор требует такой армии чиновников, жалованье которых будет поглощать значительную часть суммы, которую приносит налог).

На основе четырех принципов Адама Смита налогообложения (указанных выше) к настоящему времени сложились два реальных принципа (концепции) налогообложения.

Первый, физические и юридические лица должны уплачивать налоги, пропорционально тем выгодам, которые они получили от государства. Логично, что те, кто получил большую выгоду от предлагаемых правительством товаров и услуг должны платить налоги, необходимые для финансирования производства этих товаров и услуг. Некоторая часть общественных благ финансируется главным образом на основе этого принципа. Например, налоги на бензин обычно предназначаются для финансирования и строительства и ремонта автодорог. Таким образом, те, кто пользуется хорошими дорогами, оплачивают затраты на поддержание и ремонт этих дорог.

Но всеобщее применение этого принципа связано с определенными трудностями. Например, в этом случае невозможно определить, какую личную выгоду, в каком размере и т.д. получает каждый налогоплательщик от расходов государства на национальную оборону, здравоохранение, просвещение. Даже в поддающемся на первый взгляд оценке случае финансирования автодорог мы обнаруживаем, что оценить эти выгоды очень трудно. Отдельные владельцы автомобилей извлекают пользу из автодорог хорошего качества не в одинаковой степени. И те, кто не имеет машины, также получают выгоду. Предприниматели, безусловно, значительно выигрывают от расширения рынка в связи с появлением хороших дорог. Кроме того, следуя этому принципу необходимо было бы облагать налогом, например, только малоимущих, безработных, для финансирования пособий, которые они получают.

Второй принцип предполагает зависимость налога от размера получаемого дохода, т.е. физические и юридические лица, имеющие более высокие доходы, выплачивают и большие налоги и наоборот.

Рациональность данного принципа заключается в том, что существует, естественно, разница между налогом, который взимается из расходов на потребление предметов роскоши, и налогом, который хотя бы даже в небольшой степени удерживается из расходов на предметы первой необходимости. Брать ежемесячно по 500000 руб. у лица получающего 5 млн. руб. дохода вовсе не значит лишать его источника средств к существованию и определенных удобств жизни. И разве можно сравнить этот эффект с тем, когда берут 5 000 руб. у человека с доходом в 50 000 руб. Жертва последнего не только больше, но и вообще несоизмерима с жертвой первого. Дело в том, что мы, потребители действуем всегда рационально, т.е. в первую очередь мы тратим свои доходы на товары и услуги первой необходимости, затем на не столь необходимые товары и т.д.

Данный принцип представляется справедливым и рациональным, однако проблема заключается в том, что пока нет строгого научного подхода в измерении чьей-либо возможности платить налоги. Налоговая политика правительства строится в соответствии с социально-экономической сущностью государства, в зависимости от взглядов правящей политической партии, требований момента и потребности правительства в доходах.

Современные налоговые системы используют оба принципа налогообложения, в зависимости от экономической и социальной целесообразности.

**1. Общие условия применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей**

Предусмотренная главой 26.1 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей является специальным налоговым режимом, применяемым налогоплательщиками в добровольном порядке.

При применении системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей плательщиками уплачивается единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН), исчисляемый по результатам их хозяйственной деятельности за отчетный (налоговый) период. Налогоплательщики, перешедшие на уплату ЕСХН, освобождаются от обязанности уплачивать налог на прибыль, НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации); налог на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных индивидуальными предпринимателями от осуществления предпринимательской деятельности), налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности), а также единый социальный налог.

Иные налоги и сборы уплачиваются плательщиками ЕСХН в общеустановленном порядке.

Кроме того, плательщики ЕСХН уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в размере 3864 рублей и исполняют предусмотренные НК РФ обязанности налоговых агентов.

Плательщиками ЕСХН признаются организации, индивидуальные предприниматели и крестьянские (фермерские) хозяйства (КФХ), являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями.

В соответствии со ст. 1 Федерального закона от 11.06.2003 №74-ФЗ «О крестьянском (фермерском) хозяйстве» КФХ представляет собой объединение граждан, связанных родством и (или) свойством, имеющих в общей собственности имущество и совместно осуществляющих производственную и иную хозяйственную деятельность (производство, переработку, хранение, транспортировку и реализацию сельскохозяйственной продукции), основанную на их личном участии.

КФХ занимаются предпринимательской деятельностью без образования юридического лица.

Согласно абзацу второму п. 2 ст. 346.2 НК РФ сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются организации, индивидуальные предприниматели и КФХ, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах) и реализующие эту продукцию, при условии, что доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций, индивидуальных предпринимателей и КФХ не менее 70%.

Сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются также градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации, численность работающих в которых с учетом совместно проживающих с ними членов семей составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта, которые эксплуатируют только находящиеся у них на праве собственности рыбопромысловые суда, зарегистрированы в качестве юридического лица в соответствии с законодательством Российской Федерации и у которых объем реализованной ими рыбной продукции и (или) выловленных объектов водных биологических ресурсов составляет в стоимостном выражении более 70% общего объема реализуемой ими продукции.[[1]](#footnote-1)

Вышеуказанные налогоплательщики вправе перейти на уплату ЕСХН только в случае, если по итогам работы за календарный год, предшествующий году подачи заявления о переходе на уплату ЕСХН, доля доходов, полученных от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет в общем объеме полученных такими налогоплательщиками доходов от реализации товаров (работ, услуг) не менее 70%.

Доля доходов определяется налогоплательщиками как отношение данных о полученной ими по итогам календарного года, предшествующего календарному году подачи заявления о переходе на уплату ЕСХН, сумме доходов от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, в том числе продукции первичной переработки, произведенной ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, к данным о полученной ими за указанный период времени общей сумме доходов от реализации товаров (работ, услуг). Вышеуказанные доходы определяются налогоплательщиками в порядке, предусмотренном ст. 249 и 251 НК РФ.

Например, по итогам 2006 года организация – сельскохозяйственный товаропроизводитель получила доходы от реализации товаров в сумме 5 000 000 руб., в том числе доходы от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства – в сумме 4 100 000 руб. и доходы от реализации покупных товаров – в сумме 900 000 руб.

Организация не осуществляла в течение 2006 года промышленную переработку сельскохозяйственной продукции собственного производства.

Определяем долю доходов, полученных организацией от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства в общем объеме доходов, полученных ею от реализации всех товаров:

(4 100 000 руб.: 5 000 000 руб.) х 100 = 82%.

Учитывая, что доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства превышает 70%, данная организация вправе перейти с 1 января 2008 года на уплату ЕСХН.

Если сельскохозяйственные товаропроизводители осуществляют последующую (промышленную) переработку продукции первичной переработки, произведенной ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, то они исчисляют вышеуказанную долю доходов с учетом доли доходов от реализации продукции первичной переработки, произведенной ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, в общем объеме доходов, полученных от реализации произведенной ими продукции из сельскохозяйственного сырья собственного производства, определяемой исходя из соотношения расходов, непосредственно связанных с производством сельскохозяйственной продукции и ее первичной переработкой, и общей суммы расходов на производство продукции из произведенного ими сельскохозяйственного сырья.

При этом следует отметить, что общехозяйственные и общепроизводственные расходы не учитываются налогоплательщиками при невозможности разделения этих расходов в составе расходов, непосредственно связанных с производством сельскохозяйственной продукции и ее первичной переработкой.

Данный порядок распространяется на всех сельскохозяйственных товаропроизводителей, осуществляющих последующую (промышленную) переработку продукции первичной переработки, произведенной ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, независимо от используемого ими способа промышленной переработки данной продукции (хозяйственным способом либо на основе договора с другим хозяйствующим субъектом о переработке переданной на давальческих началах сельскохозяйственной продукции первичной переработки), а также применяется сельскохозяйственными товаропроизводителями, использующими для последующей (промышленной) переработки произведенную ими сельскохозяйственную продукцию, не прошедшую первичной переработки.[[2]](#footnote-2)

Также пример, организация – сельскохозяйственный товаропроизводитель вырастила в 2006 году 2 000 000 кг сахарной свеклы. При этом она реализовала 1 200 000 кг свеклы и использовала 800 000 кг свеклы для производства (хозяйственным способом) 500 000 кг сахара, из которых 300 000 кг было реализовано.

По итогам 2006 года организация получила доходы от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства в сумме 10 000 000 руб., в том числе доходы от реализации свеклы – в сумме 6 000 000 руб. и доходы от реализации сахара – в сумме 4 000 000 руб.

Общая сумма расходов организации составила 5 000 000 руб., в том числе сумма расходов на производство свеклы – 2 100 000 руб. и сумма расходов на переработку свеклы в сахар – 2 900 000 руб.

1. Определяем сумму расходов на производство 1 кг свеклы:

(2 100 000 руб.: 2 000 000 кг) = 1,05 руб.

2. Определяем сумму расходов на производство свеклы, использованной для переработки в сахар:

(1,05 руб. х 800 000 кг) = 840 000 руб.

3. Определяем общую сумму расходов на производство сахара:

(840 000 руб. + 2 900 000 руб.) = 3 740 000 руб.

4. Определяем себестоимость 1 кг произведенного сахара:

(3 740 000 руб.: 500 000 кг) = 7,48 руб.

5. Определяем общую сумму расходов на производство реализованного сахара:

(7,48 руб. х 300 000 кг) = 2 244 000 руб.

6. Определяем сумму расходов на производство свеклы, использованной для получения реализованной части сахара:

(840 000 руб.: 500 000 кг) х 300 000 кг = 504 000 руб.

7. Определяем долю расходов на производство свеклы, использованной для получения реализованной части сахара, в общей сумме расходов на производство реализованного сахара:

(504 000 руб.: 2 244 000 руб.) х 100 = 22,5%

8. Определяем долю доходов от реализации свеклы, использованной для производства реализованного сахара, в общем объеме доходов от реализации произведенного сахара:

(4 000 000 руб. х 22,5): 100 = 900 000 руб.

9. Определяем общую сумму доходов от реализации произведенной свеклы:

(6 000 000 руб. + 900 000 руб.) = 6 900 000 руб.

10. Определяем долю доходов от реализации произведенной свеклы в общем объеме доходов от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции:

(6 900 000 руб.: 10 000 000 руб.) х 100 = 69%

Как следует из вышеприведенного расчета, доля доходов организации от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства в общем объеме доходов от реализации составляет менее 70%. Поэтому данная организация не вправе перейти с 1 января 2008 года на уплату ЕСХН.

Для целей главы 26.1 НК РФ к сельскохозяйственной продукции относится продукция растениеводства сельского и лесного хозяйства и продукция животноводства (в том числе полученная в результате выращивания и доращивания рыбы и других водных биологических ресурсов).

При этом к сельскохозяйственной продукции не относятся для вышеуказанных целей выловленные рыба и другие водные биологические ресурсы (за исключением рыбы и других водных биологических ресурсов, выловленных градо- и поселкообразующими российскими рыбохозяйственными организациями, признаваемыми в соответствии с требованиями п. 2 ст. 346.2 НК РФ сельскохозяйственными товаропроизводителями).

При отнесении видов продукции к сельскохозяйственной продукции и к продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства, налогоплательщики должны руководствоваться вступающим в силу с 1 января 2007 года постановлением Правительства РФ от 25.07.2006 №458.

Кроме того, следует отметить, что в соответствии с п. 7 ст. 346.2 НК РФ налогоплательщики, переведенные по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход, вправе перейти на уплату ЕСХН в отношении иных осуществляемых ими видов предпринимательской деятельности. При этом ограничение, установленное п. 5 ст. 346.2 НК РФ, по доле дохода налогоплательщиков от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, определяется исходя из всех осуществляемых этими налогоплательщиками видов предпринимательской деятельности.

Не вправе переходить на уплату ЕСХН организации, индивидуальные предприниматели и КФХ, занимающиеся производством подакцизных товаров (перечень подакцизных товаров предусмотрен п. 1 ст. 181 НК РФ); организации, индивидуальные предприниматели и КФХ, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса; бюджетные учреждения; организации, имеющие филиалы и (или) представительства.

При этом налогоплательщикам следует иметь в виду, что в соответствии со ст. 55 Гражданского кодекса Российской Федерации представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, представляющее интересы юридического лица и осуществляющее их защиту.

Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства.

Представительства и филиалы наделяются имуществом создавшим их юридическим лицом и действуют на основании утвержденных им положений.

Представительства и филиалы должны быть указаны в учредительных документах создавшего их юридического лица.

Согласно п. 2 ст. 11 НК РФ обособленным подразделением организации признается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места (на срок более одного месяца).

Таким образом, право перехода на уплату ЕСХН не предоставляется только тем организациям, которые имеют обособленные подразделения, являющиеся филиалами и представительствами и указанные в качестве таковых в учредительных документах создавших их организаций. Организации, имеющие иные обособленные подразделения, вправе перейти на уплату ЕСХН на общих основаниях.[[3]](#footnote-3)

2. Уплата ЕСХН сельскохозяйственными товаропроизводителями

**2.1 Условия перехода на ЕСХН**

Предприятия, рабочий цикл которых включает производство и переработку сельхозпродукции, имеют право выбора между несколькими режимами налогообложения: традиционная система, «упрощенка» и отраслевой спецрежим, предусматривающий уплату единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН). В одном из номеров журнала уже поднималась тема уплаты налогов сельхозпроизводителями, находящимися на общем режиме[[4]](#footnote-4). Сегодня мы поговорим об особенностях и новшествах уплаты ЕСХН для сельхозпроизводителей, начиная с перехода на спецрежим и заканчивая расчетом налоговой базы и начислением к уплате в бюджет единого налога.

Система налогообложения в виде уплаты ЕСХН применяется организациями, являющимися согласно нормам гл. 26.1 НК РФ сельскохозяйственными товаропроизводителями. К ним относятся (ст. 346.2 НК РФ):

– организации, производящие, перерабатывающие (имеется в виду первичная и последующая промышленная переработка) и реализующие сельскохозяйственную продукцию;

– сельскохозяйственные потребительские кооперативы (перерабатывающие, сбытовые (торговые), снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие);

– градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации.

Не вправе воспользоваться преимуществами спецрежима сельхозпроизводители, имеющие филиалы и представительства. В то же время те, кто имеет обособленные подразделения, вправе уплачивать ЕСХН[[5]](#footnote-5). Для признания сельхозпроизводителей плательщиками единого налога установлен ряд условий, основное из которых заключается в том, что не менее 70% всех доходов от реализации должны быть получены от продажи сельхозпродукции.

В целях гл. 26.1 НК РФ к сельхозпродукции относится продукция растениеводства, сельского и лесного хозяйства, животноводства (в том числе полученная в результате выращивания и доращивания рыб и других водных биологических ресурсов). Из перечисленных групп конкретные виды сельхозпродукции определяются согласно Общероссийскому классификатору продукции, на основании которого Правительством РФ утверждены два перечня. В одном из них поименована сельскохозяйственная продукция (по соответствующим кодам Классификатора), в другом – продукция первичной переработки, которая является сырьем для многих предприятий пищевой промышленности.

Спецрежим в виде ЕСХН выгоден налогоплательщику, порядок расчета единого налога проще по сравнению с правилами исчисления налога на прибыль, который спецрежимники не уплачивают. Со следующего года Законом №155-ФЗ в это правило внесено исключение, согласно которому в отношении доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным п. п. 3, 4 ст. 284 НК РФ, спецрежимники не освобождаются от уплаты налога на прибыль. Речь идет о доходах, полученных в виде дивидендов, облагаемых по ставкам 0%, 9% и 15% (п. 3 ст. 284 НК РФ), и о доходах от операций с отдельными видами долговых обязательств, облагаемых по ставкам 15%, 9% и 0%, размер которых зависит от категории ценных бумаг (п. 4 ст. 284 НК РФ). Названные доходы с 2009 г. не будут облагаться ЕСХН, у организаций они будут облагаться налогом на прибыль, соответствующая поправка внесена также Законом №155-ФЗ в нормы п. 1 ст. 346.5 НК РФ.

Кроме «прибыльного» налога, уплата единого налога освобождает сельхозпроизводителя от уплаты НДС (за исключением налога, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, и налога, уплачиваемого по договору простого товарищества), ЕСН и налога на имущество (п. 3 ст. 346.1 НК РФ). Иные налоги и сборы уплачиваются сельхозпроизводителями в соответствии с нормами Налогового кодекса. При этом организации, занятые в производстве сельскохозяйственной продукции, отвечающие критериям, указанным в п. 2 ст. 346.2 НК РФ, при уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование вправе использовать пониженные ставки (10,3% вместо 14% до 280 тыс. руб.), предусмотренные пп. 2 п. 2 ст. 22 Закона об обязательном пенсионном страховании.[[6]](#footnote-6)

Переход на ЕСХН и возврат на иные режимы осуществляются в добровольном порядке. Чтобы перейти на спецрежим, организации следует рассчитать долю доходов, полученных от реализации сельхозпродукции за календарный год, предшествующий году подачи заявления на переход на уплату ЕСХН (с 20 октября по 20 декабря). За указанный период доля доходов должна быть не менее 70%, что позволит в следующем году перейти на ЕСХН. Для вновь созданной организации в качестве расчетного периода следует взять последний отчетный период либо по налогу на прибыль (для общего режима), либо по единому налогу (для «упрощенки»). Данное ограничение по объему дохода от реализации произведенной сельхозпродукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную из сельхозсырья собственного производства, определяется исходя из всех осуществляемых организацией видов деятельности.

Организация, перешедшая на уплату ЕСХН, не вправе до окончания года перейти на иные режимы налогообложения (п. 3 ст. 346.3 НК РФ). Если же утрачено право на применение спецрежима в результате снижения доли доходов от реализации сельхозпродукции и продуктов ее переработки, налогоплательщику следует произвести перерасчет обязательств по всем налогам, уплачиваемым на общем режиме. При этом доначисляются только налоги, пени и штрафы не уплачиваются (п. 4 ст. 346.3 НК РФ).

Переход на ЕСХН с общего режима. В такой ситуации, если сельхозпроизводитель применял при расчете налога на прибыль метод начисления, ему нужно:

а) в части доходов:

– включить в базу по ЕСХН денежные средства, полученные в оплату по договорам, исполнение которых происходит после перехода плательщика на спецрежим;

– исключить из базы по ЕСХН суммы, полученные после перехода на спецрежим, если они были включены в доходы при исчислении налога на прибыль;

б) в части расходов:

– уменьшить налоговую базу по ЕСХН на дату осуществления расходов, если их оплата была осуществлена до перехода на спецрежим, либо на дату оплаты расходов, если оплата была осуществлена после перехода организации на спецрежим;

– не учитывать при исчислении ЕСХН денежные средства, уплаченные после перехода на уплату единого налога, если до перехода на спецрежим такие расходы были учтены при исчислении налога на прибыль организаций;

– уменьшить налоговую базу по ЕСХН в отчетном (налоговом) периоде изготовления готовой продукции на материальные расходы и на расходы по оплате труда, относящиеся к незавершенному производству, сформированному на дату перехода на спецрежим.

Суммы НДС, принятые к вычету сельхозпроизводителями, применявшими общий режим, при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога восстановлению не подлежат (п. 8 ст. 346.3 НК РФ), что выгоднее по сравнению с переходом на «упрощенку», когда налогоплательщику нужно восстановить и уплатить в бюджет суммы НДС, ранее предъявленные к вычету на общем режиме (пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ).[[7]](#footnote-7)

При переходе организации на уплату ЕСХН в налоговом учете отражается остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) ОС и НМА, оплаченных до применения спецрежима. Остаточная стоимость определяется как разница между ценой приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) ОС и НМА и суммой начисленной по ним амортизации по правилам гл. 25 НК РФ (если применялся общий режим) или по правилам п. 3 ст. 346.25 НК РФ (если применялась «упрощенка»). Расчет нужен для того, чтобы учесть остаточную стоимость в дальнейшем при исчислении ЕСХН по правилам п. 4 ст. 346.5 НК РФ, на которых мы остановимся позже.

Обратный переход с ЕСХН на общий режим гораздо проще. В этом случае бывшим плательщикам единого налога следует признать в составе облагаемых налогом на прибыль доходов выручку от реализации товаров (работ, услуг), оплата которых не произведена в момент применения спецрежима. Также следует включить в состав уменьшающих прибыль расходов затраты на приобретение товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые не были оплачены в период применения спецрежима и не были учтены при расчете единого налога. Указанные доходы и расходы учитываются при налогообложении в том месяце, в котором организация перешла на общий режим налогообложения с применением метода начислений (п. 7.1 ст. 346.6 НК РФ). Суммы НДС, которые были предъявлены поставщиками и учтены в уменьшающих ЕСХН расходах, при переходе на общий режим вычету соответственно не подлежат (п. 8 ст. 346.3 НК РФ).

Переход на ЕСХН с «упрощенки». Для сельхозпроизводителей такой переход не прописан в ст. 346.6 НК РФ, однако сложностей не должно возникнуть. При обоих спецрежимах применяется один и тот же кассовый метод учета доходов и расходов. Организации, переходящей с УСНО на уплату ЕСХН, следует учесть в налоговой базе суммы доходов и расходов, которые были осуществлены до смены режима, а оплачены после указанного момента. Доходы и расходы при переходе на ЕСХН учитываются в период поступления (оплаты), на что указано в Письме Минфина России от 18.02.2008 №03–11–05/35.

**2.2 Объект налогообложения и налоговая база по ЕСХН**

Плательщикам единого налога не предоставлен выбор объекта налогообложения, им признаются доходы, уменьшенные на величину расходов. При этом как доходы, так и расходы включаются в налоговую базу нарастающим итогом с начала налогового периода (п. 4 ст. 346.6 НК РФ). Исходя из денежного выражения доходов, уменьшенных на величину расходов, определяется налоговая база (п. 1 ст. 346.6 НК РФ). Уплата ЕСХН не освобождает организацию от ведения бухгалтерского учета, на основании данных которого и с учетом положений гл. 26.1 НК РФ организуется налоговый учет показателей (доходов и расходов), необходимых для исчисления налоговой базы и суммы сельхозналога.

**Учет и признание доходов сельхозпроизводителя.** При расчете единого налога учитываются как доходы от реализации, так и внереализационные доходы (п. 1 ст. 346.5 НК РФ). При этом исключаются доходы, перечисленные в ст. 251 НК РФ, а также доходы в виде дивидендов, налогообложение которых производится налоговым агентом по правилам ст. ст. 214, 275 НК РФ.

Плательщики единого налога применяют кассовый метод признания доходов, при котором датой их получения признается день поступления денежных средств на расчетный счет или в кассу предприятия (п. 5 ст. 346.5 НК РФ). Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются при определении налоговой базы исходя из цены договора с учетом рыночных цен (п. 3 ст. 346.6 НК РФ). Если используется вексель, то датой получения доходов следует считать момент оплаты векселя или день передачи указанного векселя по индоссаменту третьему лицу (пп. 1 п. 5 ст. 346.5 НК РФ). Доходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, установленному на дату получения доходов. Такое же правило закреплено в п. 2 ст. 346.6 НК РФ для расходов, выраженных в иностранной валюте. Кроме этого, к расходам установлен еще ряд требований. Прежде всего, плательщик ЕСХН может уменьшить доходы только на те расходы, которые поименованы в ст. 346.5 НК РФ.

**Учет расходов сельхозпроизводителяю.** Перечень расходов плательщика ЕСХН периодически расширяется законодателем, в него в настоящий момент включены многие из возможных расходов сельхозпроизводителя. Все расходы сельхозпроизводителя, уплачивающего ЕСХН, учитываются при налогообложении при условии, что они документально подтверждены и экономически обоснованы (п. 3 ст. 346.5, п. 1 ст. 252 НК РФ). Не будем перечислять все расходы, а обратим внимание на те, которые в дополнение или в уточнение поименованных ст. 346.5 НК РФ затрат, по мнению чиновников, могут (или не могут) быть учтены при расчете ЕСХН. Начнем с тех расходов, которые можно будет учесть при налогообложении с 2009 г. согласно поправкам Закона №155-ФЗ, в частности:

– на выплату компенсаций, предусмотренных действующим законодательством (дополнительно к имеющимся расходам на оплату труда и пособий по временной нетрудоспособности) (пп. 6 п. 2 ст. 346.5 НК РФ);

– на обеспечение мер по технике безопасности, предусмотренных нормативными правовыми актами, связанные с содержанием помещений и инвентаря здравпунктов, находящихся непосредственно на территории организации (пп. 6.1 п. 2 ст. 346.5 НК РФ);

– на командировки, в том числе суточные и полевое довольствие (в действующей редакции пп. 6 п. 2 ст. 346.5 НК РФ они являются нормируемыми и принимаются к расчету ЕСХН в пределах норм, утверждаемых Правительством РФ);

– на приобретение права на заключение договора аренды земельных участков при условии заключения указанного договора аренды (в действующей редакции данного условия нет) (пп. 31 п. 2 ст. 346.5 НК РФ).

Затраты в виде технологических потерь для целей налогообложения, как в текущем, как и в следующем налоговом периоде, учитываются в размере фактически произведенных расходов, но не выше установленного налогоплательщиком норматива[[8]](#footnote-8). Суммы НДС по приобретенным и оплаченным товарам (работам, услугам) могут быть учтены, если расходы на приобретение указанных товаров (работ, услуг) уменьшают налоговую базу по ЕСХН[[9]](#footnote-9).

Расходы, связанные с приобретением в собственность земельных участков сельхозназначения, учитываются при исчислении единого налога в полном объеме. Данные расходы организация вправе учитывать в составе расходов после их фактической оплаты равномерно в течение определенного ею срока, но не менее 7 лет[[10]](#footnote-10). Такой же вывод чиновниками сделан в отношении права аренды земельных участков, расходы на приобретение данного права налогоплательщик может учесть равномерно при расчете единого налога[[11]](#footnote-11). При определении налоговой базы можно учесть расходы на оплату услуг операторов связи, если приобретенные мобильные телефоны используются для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Не могут быть учтены при расчете ЕСХН:

– суммы налога на доходы физических лиц, удерживаемые из доходов работников;

– потери сырья и материалов сверх установленных норм естественной убыли;

– стоимость объектов незавершенного строительства, переданных организации в качестве вклада в уставный капитал в период применения спецрежима;

– сумма, уплаченная нотариусу сверх установленных тарифов.

**Признание расходов при расчете ЕСХН.** Расходы, как и доходы, при исчислении ЕСХН признаются по кассовому методу, то есть учитываются при налогообложении после фактической оплаты. Для отдельных расходов в пп. 2 п. 5 ст. 346.5 НК РФ установлены особенности их признания. Так, материальные расходы, а также расходы на оплату труда учитываются при определении налоговой базы в момент погашения задолженности (списание средств с расчетного счета, выплаты из кассы). Аналогичный порядок применяется в отношении оплаты процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) и при оплате услуг третьих лиц и сторонних организаций.

При выдаче сельхозпроизводителем поставщику в оплату приобретаемых товаров (работ, услуг) собственного векселя расходы по приобретению указанных товаров (работ, услуг) признаются после оплаты указанного векселя. Если для оплаты используется вексель третьего лица, то расходы по приобретению товаров (работ, услуг) учитываются на дату передачи такого векселя. Расходы при оплате товаров (работ, услуг) ценными бумагами учитываются исходя из цены договора, но в размере, не превышающем суммы долгового обязательства, указанной в векселе.

Отдельный порядок установлен для признания расходов на приобретение (сооружение, изготовление), достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение ОС и для расходов на приобретение (создание) НМА. Напомним, в состав ОС и НМА включаются активы, которые признаются амортизируемым имуществом по правилам гл. 25 НК РФ с учетом положений гл. 26.1 НК РФ.[[12]](#footnote-12)

Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) объектов ОС и приобретение (создание) НМА в период уплаты ЕСХН учитываются при налогообложении в полном объеме с момента ввода ОС в эксплуатацию (принятия на бухгалтерский учет НМА) независимо от срока полезного использования (СПИ) (пп. 1 п. 4 ст. 346.5 НК РФ).

Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) объектов ОС и приобретение (создание) НМА, осуществленные до перехода на уплату ЕСХН, учитываются равномерно:

– в течение первого календарного года применения спецрежима (для объектов, имеющих СПИ до 3 лет включительно);

– в течение первого года использования режима налогообложения в виде ЕСХН – 50%, второго – 30%, третьего – 20% стоимости ОС или НМА (для объектов, имеющих СПИ от 3 до 15 лет включительно);

– в течение первых 10 лет применения спецрежима (для объектов, имеющих СПИ свыше 15 лет).

Определение СПИ рассматриваемых объектов ОС производится исходя из Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы. СПИ объектов ОС, не указанных в Классификации, устанавливаются исходя из технических условий или рекомендаций организаций-изготовителей. В отношении НМА Классификацией воспользоваться не удастся, их срок определяется по правилам п. 2 ст. 258 НК РФ. В течение налогового периода расходы на приобретение (сооружение, изготовление) объектов ОС и приобретение (создание) НМА принимаются равными долями и учитываются только по тем ОС и НМА, которые используются при осуществлении деятельности сельхозпроизводителя, с прибыли от которой уплачивается ЕСХН.

**2.3 Порядок исчисления единого налога**

Единый сельхозналог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Налоговая ставка установлена в размере 6%, что существенно ниже по сравнению с «упрощенкой», где установлена ставка в 15% (при аналогичном объекте налогообложения). По итогам отчетного периода (полугодия) налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа по единому налогу. Во внимание принимается налоговая ставка и фактически полученные доходы, уменьшенные на величину расходов, рассчитанные нарастающим итогом с начала года. Уплата авансовых платежей производится не позднее 25 календарных дней с момента окончания отчетного периода (п. 2 ст. 346.9 НК РФ). Уплаченные авансовые платежи засчитываются в счет уплаты налога по итогам налогового периода. Единый сельхозналог перечисляется в бюджет по местонахождению организации не позднее срока подачи налоговой декларации (п. п. 4, 5 ст. 346.9 НК РФ).

Например, ООО «Переработчик», уплачивающее ЕСХН, по итогам полугодия 2008 г. получило выручку в размере 4 000 000 руб., расходы за отчетный период составили 3 000 000 руб. По итогам налогового периода доходы ООО «Переработчик» составили 10 000 000 руб., а расходы – 7 000 000 руб.

При исчислении авансового платежа налоговая база ООО «Переработчик» составит 1 000 000 руб. (4 000 000 – 3 000 000), а сумма самого платежа – 60 000 руб. (1 000 000 x 6%). За налоговый период база для исчисления налога будет равна 3 000 000 руб. (10 000 000 – 7 000 000), а сумма исчисленного налога – 180 000 руб. (3 000 000 x 6%). Организация произведет расчеты с бюджетом в два этапа: до 25.07.2008 уплатит 60 000 руб., оставшиеся 120 000 руб. будут перечислены до срока подачи налоговой декларации (31.03.2009).

В бухгалтерском учете ООО «Переработчик» будут сделаны следующие проводки:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, тыс. руб. |
| По истечении отчетного периода |
| Начислен авансовый платеж по ЕСХН | 99 | 68–10 | 60 000 |
| Уплачен авансовый платеж по ЕСХН | 68–10 | 51 | 60 000 |
| По истечении налогового периода |
| Начислена сумма налога с зачетом авансового платежа | 99 | 68–10 | 120 000 |
| Уплачена сумма налога с зачетом авансового платежа | 68–10 | 51 | 120 000 |

В практическом примере рассмотрена ситуация, когда организация по итогам отчетного и налогового периода получила прибыль, но возможны и убытки. Если расходы превышают доходы по итогам отчетного периода, то авансовый платеж организацией не уплачивается, она отчитывается перед бюджетом по итогам налогового периода, по завершении которого возникла прибыль. Если убыток получен по итогам налогового периода, то обязанности по уплате ЕСХН у сельхозпроизводителя не возникает, при этом налогоплательщик может воспользоваться механизмом переноса данного убытка при расчете обязательств перед бюджетом в следующем налоговом периоде.[[13]](#footnote-13)

**2.4 Налоговый учет убытков**

Плательщикам ЕСХН нормами п. 5 ст. 346.6 НК РФ предоставлено право уменьшить налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов. Убыток определяется с разницы превышения расходов над доходами, и уменьшить налоговую базу он может не более чем на 30%. Со следующего года данное ограничение будет отменено Законом №155-ФЗ, в то же время останется срок, на который может быть перенесен убыток, – не более 10 лет. Убыток, не перенесенный на следующий год, может быть перенесен (полностью или частично) на любой год из последующих 9 лет. Если убытки получены в нескольких налоговых периодах, то их перенос на будущие налоговые периоды производится в той очередности, в которой они были получены налогоплательщиком. Реорганизуемым предприятиям сможет пригодиться другая норма, согласно которой правопреемники вправе уменьшать налоговую базу на убытки, полученные предприятиями до их реорганизации. Перечисленные уточнения внесены Законом №155-ФЗ, и следовать им при переносе убытков можно будет со следующего года.

По-прежнему остаются неизменными нормы о том, что убыток, полученный при применении иных режимов, не учитывается при расчете ЕСХН, и наоборот, убыток, полученный при расчете ЕСХН, не принимается во внимание при переходе на иные режимы налогообложения. И еще: налогоплательщики обязаны хранить документы, подтверждающие размер полученного убытка и сумму, на которую была уменьшена налоговая база. Это позволит документально обосновать перед налоговиками правомерность уменьшения налоговой базы на сумму полученных организацией убытков.

К примеру, ООО «Магнат» имеет убыток за 2007 г. в размере 500 000 руб. по причине капитальных вложений в производство на начальном этапе деятельности. Предположим, что в 2008 г. доходы превысили расходы на 200 000 руб., а в 2009 – на 400 000 руб.

При исчислении ЕСХН в 2008 г. ООО «Магнат» сможет уменьшить налоговую базу на часть суммы убытка, которая не превосходит 30% от налоговой прибыли (60 000 руб.). На следующий 2009 г. организация сможет перенести большую часть убытка, при этом без ограничений уменьшив налоговую базу (400 000 руб.). В итоге после 2008 и 2009 гг. сумма оставшегося неперенесенного убытка составит 40 000 руб. (500 000 – 60 000 – 400 000). Ее можно будет учесть в следующих налоговых периодах в зависимости от разницы между доходами и расходами производителя.

С 2009 года согласно поправкам Закона №155-ФЗ плательщики ЕСХН будут обязаны представлять декларацию только по итогам налогового периода, в то время как в этом году налогоплательщики отчитываются по итогам отчетного и налогового периода. Налоговая декларация утверждена Приказом Минфина России от 28.03.2005 №50н. В него внесены изменения, исключающие упоминание об отчетном периоде из всех листов декларации, которая сдается только по итогам года – не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 ст. 346.10 НК РФ).[[14]](#footnote-14)

**3. Изменения в налогообложении с 2009 года**

Организации и индивидуальные предприниматели – плательщики ЕСХН с 2009 г. уплачивают соответственно налог на прибыль (НДФЛ) с доходов в виде дивидендов и процентов по ценным бумагам (абз. 1 и 4 п. 3 ст. 346.1) в порядке аналогичном описанному нами выше применительно к УСН.

Разрешен переход на ЕСХН организациям, имеющим филиалы и (или) представительства (из ст. 346.2 исключен пп. 1 п. 6, запрещавший таким фирмам применение ЕСХН). Фактически этим правом такие организации (кроме вновь создаваемых в 2009 г.) смогут воспользоваться для перехода на спецрежим с 2010 г., так как по требованию ст. 346.3 подавать заявление о применении ЕСХН нужно в период с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего году, начиная с которого сельскохозяйственные товаропроизводители переходят на уплату единого сельскохозяйственного налога, а в этом временном интервале 2008 г. право на применение ЕСХН у таких сельхозтоваропроизводителей еще не возникло.

С 2009 г. налоговую базу уменьшают дополнительно к ранее разрешенным (пп. 6, 6.1, 13, 22.1, 43 п. 2 ст. 346.5):

– расходы на выплату компенсаций;

– расходы на обеспечение мер по технике безопасности, предусмотренных нормативными правовыми актами Российской Федерации, и расходы, связанные с содержанием помещений и инвентаря здравпунктов, находящихся непосредственно на территории организации;

– суточные и полевое довольствие без ограничений нормами Постановления Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. №93;

– расходы на рацион питания экипажей морских и речных судов в пределах норм, утвержденных Правительством Российской Федерации;

– суммы портовых сборов, расходы на услуги лоцмана и иные аналогичные расходы.

Новым п. 4.1 ст. 346.5 установлено, что сумма расходов на приобретение имущественных прав на земельные участки подлежит включению в состав расходов после фактической оплаты налогоплательщиком имущественных прав на земельные участки в размере уплаченных сумм и при наличии документально подтвержденного факта подачи документов на государственную регистрацию указанного права в случаях, установленных законодательством Российской Федерации.

Такие расходы отражаются в последний день отчетного (налогового) периода и учитываются только по земельным участкам, используемым при осуществлении предпринимательской деятельности.

Налогоплательщикам разрешено уменьшать налоговую базу за налоговый период на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, – без ограничения в процентном отношении к налоговой базе. В настоящее время убыток прошлых лет не может уменьшать налоговую базу за налоговый период более чем на 30%. С 2009 г. это ограничение снято новой редакцией п. 5 ст. 346.6 НК РФ.

Подавать налоговую декларацию с 2009 г. плательщикам ЕСХН нужно будет только один раз в год – по итогам налогового периода не позднее 31 марта следующего года. Налоговая декларация за полугодие отменена.

Тем не менее понятие «отчетный период» сохранено и предполагается не только уплата налога, но и авансовых платежей по нему не позднее 25 календарных дней со дня окончания отчетного периода (ст. ст. 346.9 и 346.10 НК РФ).

С 2009 г. плательщики ЕСХН также освобождены от подачи расчетов по авансовым платежам по транспортному и земельному налогам (абз. 2 п. 3 ст. 363.1, абз. 1 п. 2 ст. 398 НК РФ). Порядок уплаты авансовых платежей при этом сохраняется.[[15]](#footnote-15)

**Заключение**

Для субъектов хозяйственной деятельности эффективная оптимизация налогообложения так же важна, как и производственная или маркетинговая стратегия, что обусловлено не только возможностью экономии затрат за счет платежей в бюджет, но и обеспечением общей безопасности как самой организации, так и ее должностных лиц.

Одна из целей организаций и индивидуальных предпринимателей – выработка оптимальных решений в производственной и хозяйственной деятельности, что позволяет осуществлять легальные операции с минимальными налоговыми потерями.

Оптимизация налогообложения – это система различных схем и методик, позволяющая выбрать оптимальное решение для конкретного случая хозяйственной деятельности организации.

Правильная оптимизация налогообложения (то есть оптимизация налогообложения, осуществляемая законными методами) и прогнозирование возможных рисков обеспечивают стабильное положение организации на рынке, поскольку позволяют избежать крупных убытков в процессе хозяйственной деятельности.

Оптимизация налогообложения организации должна осуществляться задолго до начала налоговой проверки, а лучше – до создания организации или регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя, поскольку будущая система налогообложения определяется уже при регистрации организации или индивидуального предпринимателя.

Оптимизация налогообложения способна принести максимальный эффект именно в момент создания организации, поскольку планирование будущей деятельности происходит при условиях, когда еще не сделано ошибок, которые будет трудно исправлять в дальнейшем.

В то же время, если налогоплательщик устраняется от оптимизации налогообложения при осуществлении своей деятельности, он может понести значительный финансовый ущерб.

Многие субъекты хозяйственной деятельности не подозревают о том, что система налогового учета построена не оптимально, что ведет к негативным последствиям в их деятельности.

Ввиду того что законодательная система налогообложения в Российской Федерации очень сложна и нестабильна, налогоплательщику необходимо учитывать правоприменительную и судебную практику, чтобы разобраться во всех аспектах налогообложения.

С учетом вышеизложенного можно вывести формулу оптимизации налогообложения, под которой понимаются:

– оптимизация системы налогообложения на начальной стадии бизнеса;

– планирование и оценка налоговых рисков с учетом разъяснений Минфина России и налоговых органов;

– сопровождение и анализ сложных сделок с целью планирования и исключения негативных налоговых последствий;

– оценка хозяйственных договоров с точки зрения налоговых рисков;

– разработка хозяйственных договоров и прочей документации с целью снижения налоговых рисков;

– мониторинг действий налоговых органов при проведении налоговой проверки на предмет соблюдения налогового законодательства;

– профессиональная подготовка возражений по акту налоговой проверки и их защита в налоговых органах;

– грамотное ведение дел в суде по оспариванию решений налоговых органов с учетом сложившейся судебной практики.

Процесс работы по созданию и внедрению системы оптимизации налогообложения в уже действующей организации должен как минимум включать следующие этапы:

– проверка бухгалтерского и налогового учета, базы хозяйственных договоров и первичных документов; устранение обнаруженных ошибок; обеспечение необходимого объема и качества первичных документов;

– разработка собственно системы оптимизации налогообложения, которая может предусматривать разделение функций бизнеса хозяйствующего субъекта между несколькими структурными подразделениями и (или) ликвидацию лишних звеньев бизнес-процессов;

– обновление и оптимизация договорной базы, внутренних организационных документов организации, создание системы автономного внутреннего контроля; разработка новых форм договорных отношений с контрагентами;

– разработка необходимых инструментов регулирования равномерности и размеров уплаты налогов для созданной системы оптимизации.

Изменения налогового законодательства всегда вызывают повышенный интерес не только у работников бухгалтерий, которым по роду своей службы приходится работать с регистрами налогового учета и налоговыми декларациями, но и у представителей других управленческих служб хозяйствующих субъектов, в частности аналитических отделов. Это обусловлено тем, что состояние расчетов с бюджетом по налогам и сборам непосредственно влияет на денежные потоки и финансовые показатели деятельности организаций.

Изменения в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в 2008 г. внесены следующими Федеральными законами: NN 103-ФЗ, 108-ФЗ, 121-ФЗ, 135-ФЗ, 155-ФЗ и 158-ФЗ, причем практически во все главы кроме гл. 25.1 – 25.3 и 29. Объем и значимость изменений различны. Наименее объемные изменения внесены в гл. 21 «Налог на добавленную стоимость», 28 «Транспортный налог», 30 «Налог на имущество организаций» и 31 «Земельный налог» НК РФ. Наиболее объемные и существенные изменения внесены (уже традиционно) в гл. 25 «Налог на прибыль организаций» и 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности». Изменения, внесенные в гл. 28 и 31 НК РФ, невелики по объему и имеют непосредственное отношение только к организациям, использующим специальные налоговые режимы – ЕСХН и упрощенную систему налогообложения.

**Список использованной литературы**

# Нормативная:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. №117-ФЗ.
3. Федеральный закон от 8 декабря 1995 г. №193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации».
4. Постановление Правительства РФ от 4 октября 2008 г. №741 «О нормах расходов в виде потерь от падежа птицы и животный».
5. Постановление Правительства РФ от 07.04.08 №246.
6. Постановление Правительство РФ от 25 июля 2006 г. №458 «Об отнесении видов продукции к сельскохозяйственной продукции и к продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства».
7. Приказ Минфина РФ от 15 октября 2007 г. №88н «О внесении изменений в приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 марта 2005 г. №50н «Об утверждении формы налоговой декларации по единому сельскохозяйственному налогу и Порядка ее заполнения».
8. Приказ Минфина РФ от 11 декабря 2006 г. №169н «Об утверждении формы Книги учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), и Порядка ее заполнения».
9. Письмо Минфина РФ от 10 ноября 2008 г. №03–11–02/126.
10. Комментарий к главе 26.1. «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)» НК РФ и главе 26.3.

Специальная:

1. Андреев И.М. Особенности применения упрощенной системы налогообложения // «Налоговый вестник», №10, 11, октябрь, ноябрь 2008 г.
2. Батяев А.А. Комментарий к Федеральному закону от 2 декабря 1994 г. №53-ФЗ «О закупках и поставках сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия для государственных нужд» – Система ГАРАНТ, 2008 г.
3. Бехтерева Е.В. Новое в налоговом законодательстве. М.: «Юстицинформ», 2009 г.
4. Васильева М. Налогоплательщики // «Экономико-правовой бюллетень», №4, апрель 2008 г.
5. Пархачева М.А. Малый бизнес: новая система налогообложения в 2003 г. – Система ГАРАНТ, 2003 г.
6. Подгорная Ю.А., Смагина И.А. Комментарий к Федеральному закону от 24.07.2007 г. №209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (экономико-правовой). Система ГАРАНТ, 2008 г.
7. Свищева В.А. Некоммерческие организации: бухгалтерский учет, налогообложение, финансирование. – «ГроссМедиа: РОСБУХ», 2008 г.
8. Сергеева Т.Ю. Методы и схемы оптимизации налогообложения. Практическое пособие. – Система ГАРАНТ, 2009 г.
9. Система налогов и сборов России: региональные налоги с обзором судебно-арбитражной практики / Под ред. А.А. Ялбулганова. Система ГАРАНТ, 2008 г.
10. Устьянцев Е.А. «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» НК РФ // «Нормативные акты для бухгалтера», №14, июль 2005 г.
11. Шацило Г.В. Проблемы исчисления единого налога по специальным налоговым режимам и пути их решения // «Бухгалтер и закон», №8, август 2009 г.
1. Комментарий к главе 26.1. "Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)" НК РФ и главе 26.3. [↑](#footnote-ref-1)
2. Устьянцев Е.А. "Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности" НК РФ // "Нормативные акты для бухгалтера", N 14, июль 2009 г. [↑](#footnote-ref-2)
3. Васильева М. Налогоплательщики // "Экономико-правовой бюллетень", N 4, апрель 2009 г. [↑](#footnote-ref-3)
4. Денисова М.О. "Как стать сельхозпроизводителем и сэкономить на налоге на прибыль?", 2008, N 5. [↑](#footnote-ref-4)
5. Письмо Минфина России от 04.09.2007 N 03-11-04/1/20. [↑](#footnote-ref-5)
6. Письмо Минфина России от 24.04.2008 N 03-11-04/1/8. [↑](#footnote-ref-6)
7. Васильева М. Налогоплательщики // "Экономико-правовой бюллетень", N 4, апрель 2009 г. [↑](#footnote-ref-7)
8. Письмо Минфина России от 25.12.2007 N 03-11-04/1/33. [↑](#footnote-ref-8)
9. Письмо Минфина России от 19.03.2008 N 03-11-04/1/6. [↑](#footnote-ref-9)
10. Письмо Минфина России от 16.07.2008 N 03-11-04/1/14. [↑](#footnote-ref-10)
11. Письмо Минфина России от 22.07.2008 N 03-11-04/1/15. [↑](#footnote-ref-11)
12. Сергеева Т.Ю. Методы и схемы оптимизации налогообложения. Практическое пособие. - Система ГАРАНТ, 2009 г. [↑](#footnote-ref-12)
13. Бехтерева Е.В. Новое в налоговом законодательстве. М.: "Юстицинформ", 2009 г. [↑](#footnote-ref-13)
14. Сергеева Т.Ю. Методы и схемы оптимизации налогообложения. Практическое пособие. - Система ГАРАНТ, 2009 г. [↑](#footnote-ref-14)
15. Бехтерева Е.В. Новое в налоговом законодательстве. М.: "Юстицинформ", 2009 г. [↑](#footnote-ref-15)