

М. В. Пьянова

К ВОПРОСУ О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ

Аннотация: В статье рассмотрены отдельные вопросы налогообложения сельского хозяйства, как основного направления косвенной государственной поддержки отрасли. Дана оценка привлекательности применения специального налогового режима ЕСХН в сравнении с другими режимами налогообложения.

Ключевые слова: налоги и налогообложение, сельское хозяйство, привлекательность, ЕСХН, косвенная, государственная, поддержка, специальные, режимы.

В 2008-2010 гг. сельское хозяйство было подвержено воздействию ряда рисков и факторов, которые повлияли на результаты работы отрасли: ухудшение внутренней и внешней конъюнктуры цен, снижение уровня инвестиционной активности, сокращение платежеспособного спроса и реальных доходов населения, колебания погодных условий и др. Тем не менее, сельское хозяйство, по сравнению с другими отраслями экономики сохранило положительную динамику развития. Во многом этому способствовала антикризисная

программа Правительства РФ, позволившая отрасли преодолеть негативные явления, вызванные мировым финансово-экономическим кризисом, и сохранить положительные темпы своего развития.

В силу объективных макроэкономических причин финансовые показатели отрасли оказались ниже ожидаемых, и можно констатировать, что прирост прибыли связан, в основном, с возрастающими объемами бюджетных субсидий, и лишь в небольшой части – с динамикой внутренних показателей деятельности сельскохозяйственных организаций.

Таблица 1

Финансово-экономические показатели деятельности сельскохозяйственных организаций

Показатели	2007	2008	2009
Число организаций — всего	47098	45877	38482
Удельный вес прибыльных организаций в их общем числе, %	75	78,3	72,1
Рентабельность по всей деятельности (с учетом дотаций и компенсаций), %	17,2	15,3	9,7
Прибыль (убыток) до налогообложения (включая субсидии из бюджета), млрд. руб.	105,8	117,4	83,6
В том числе субсидии из бюджета, млрд. руб.	56,0	99,7	90,4
Выручка от реализации всей продукции (работ, услуг), млрд. руб.	734	888	970

Прямые финансовые вливания, таким образом, не оказывают значительного воздействия на состояние аграрного сектора экономики, хотя, несомненно, способствуют сохранению и росту объемов производства.

В настоящее время наблюдается тенденция к сокращению числа убыточных сельскохозяйственных

организаций, к сожалению, на фоне уменьшения их общего количества¹.

В то же время, в последнее время наблюдается увеличение количества мелких сельскохозяйственных предприятий, крестьянских и фермерских хозяйств. По данным ФНС России численность индивидуальных предпринимателей, занятых в

¹ По данным ФНС России

сельскохозяйственной отрасли, неуклонно увеличивается: с 35715 единиц в 2007 году до 62221 единиц на 1.01.2010 года. Именно для этой категории налогоплательщиков, которые являются целевой аудиторией программы государственной поддержки аграрного сектора, должны быть разработаны наиболее эффективные направления льготного налогообложения.

В отечественном налоговом законодательстве предусмотрен ряд специальных режимов, которые могут быть использованы организациями и предпринимателями, занятыми в сельском хозяйстве: систему налогообложения для сельскохозяйствен-

ных товаропроизводителей (ЕСХН), а также упрощенную систему налогообложения (УСН).

Переход на уплату специальных налоговых режимов предусматривает для налогоплательщиков ряд преимуществ: замену уплаты налога на прибыль организаций/налога на доходы физических лиц, НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, налога на имущество организаций/физических лиц.

Основным достоинством ЕСХН является сокращение налоговой нагрузки на сельскохозяйственных товаропроизводителей по сравнению с общей системой налогообложения без учета имеющихся льгот.

Таблица 2

Среднегодовая сумма единого налога на совокупный доход в расчете на одного налогоплательщика за 2007-2009 гг. (всего по России)²

Показатели	УСН				ЕНВД		ЕСХН	
	Объект: доходы		Объект: доходы-расходы		Организации	ИП	Организации	ИП
	Организации	ИП	Организации	ИП				
2007 год	15 140	4 105	4 518	3 232	8 895	1 938	4 907	914
2008 год	16 286	4 841	4 735	3 668	9 750	2 133	4 127	883
2009 год	15 286	4 663	4 275	3 493	9 497	2 405	6 242	786

По данным таблицы 2 можно видеть, что организации, применяющие ЕСХН, платят почти в два раза (1,8 раза) меньше тех, кто работает на ЕНВД и в три раза меньше тех, кто работает по системе налогообложения УСН. Аналогичные соотношения складываются в течение нескольких лет. Таким образом, можно сделать вывод об относительной дифференциации в налогообложении: самая низкая нагрузка предусмотрена для налогоплательщиков, применяющих ЕСХН.

Изменения в редакции Налогового кодекса РФ, принятые в 2004 году, расширили круг лиц, имеющих право на применение ЕСХН, о чем свидетельствует положительная динамика числа налогоплательщиков. По данным Минсельхоза России, удельный вес организаций-налогоплательщиков ЕСХН в общем количестве сельхозпредприятий за 2004-2009 гг. увеличился с 55 до 66%.³ Очевидно,

что около трети налогоплательщиков, несмотря на вышеописанные преимущества, не считают привлекательным ЕСХН, и предпочитают другие налоговые режимы.

Удельный вес налоговых поступлений от специальных налоговых режимов в общей сумме налоговых поступлений за первое полугодие 2010 г. составил немногим более 3%, а доля плательщиков единого сельскохозяйственного налога еще менее значительна (рисунок 1).

Проведенные исследования позволили выявить ряд причин, по которым применение данного специального налогового режима является непривлекательным для многих сельскохозяйственных производителей.

Во-первых, для применения ЕСХН важна правовая идентификация налогоплательщиков в качестве сельскохозяйственных товаропроизводителей.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ⁴ сельскохозяйственными товаропроизводителя-

² Рассчитано по данным отчетов ф. 1-НМ, раздел 3.

³ Налоговая политика и практика. – 2008 г. - №11 (71). – стр. 8

⁴ Налоговый кодекс РФ, статья 346.2, пункт 1, абзац 2

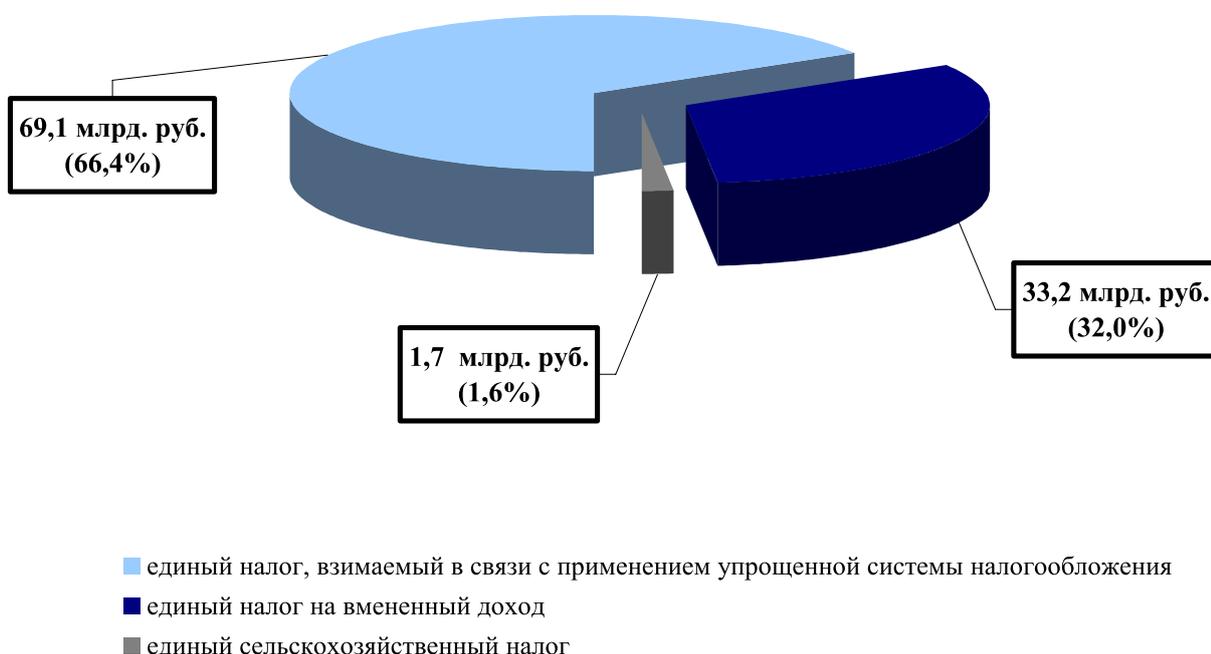


Рис. 1. Структура поступлений единого налога на совокупный доход в разрезе видов специальных налоговых режимов.

ми признаются организации и индивидуальные предприниматели производящие сельскохозяйственную продукцию или выращивающие рыбу, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку, и реализующие эту продукцию или рыбу, при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций или индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции или выращенной рыбы, включая продукцию её первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной рыбы, составляет не менее 70%.

В то же время Федеральные законы «О развитии сельского хозяйства» и «О сельскохозяйственной кооперации» содержат различные определения рассматриваемого понятия, что приводит к определенной неясности в том, могут ли организации или индивидуальные предприниматели применять

предусмотренные налоговым законодательством льготы.

Кроме того, Законами субъектов РФ могут устанавливаться дифференцированные налоговые ставки в отношении налогоплательщиков, занимающихся сельским хозяйством и применяющих УСН с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов».⁵

Как показывают статистические данные (таблица 3), субъекты РФ устанавливают пониженные ставки налога в пределах от 5% до 10%. При этом используется показатель доли выручки в общем доходе налогоплательщика, а отличие от показателя, используемого в НК РФ для идентификации статуса сельскохозяйственного товаропроизводителя. Требования к пороговому показателю выручки также различны: в некоторых регионах налогоплательщику достаточно осуществления

⁵ Законы субъектов РФ

деятельности в сфере сельского хозяйства, чтобы воспользоваться пониженной ставкой, а отдельные субъекты устанавливают критерий, колеблющийся от 70% до 100%. Причем показатели доли выручки и

ставка единого налога установлены вне зависимости от уровня развития аграрного сектора в указанных регионах, площади сельскохозяйственных угодий и других аналогичных факторов.

Таблица 3

Минимальная доля доходов от деятельности в сфере сельского хозяйства в общей сумме доходов в целях применения пониженной ставки по УСН

Регион	Ставка единого налога, %	Показатель доли выручки, %
Кемеровская, Ульяновская области	5	80
Республика Бурятия, Омская области	5	70
Магаданская область	7,5	70
Сахалинская, Челябинская, Тульская области, Республика Тыва	10	70
Липецкая, Брянская Мурманская, Смоленская, Тамбовская, Ярославская области, Республика Мордовия, ХМАО	5	-
Хабаровский край	8	-
Амурская, Архангельская, Московская, Новгородская области	10	-

По мнению многих авторов, отсутствие унифицированного подхода сужает круг налогоплательщиков, имеющих право на применение пониженной налоговой ставки УСН, и ограничивает возможности применения ЕСХН.

Во-вторых, условия прекращения применения специального налогового режима ЕСХН представляются нам достаточно жесткими.

Если по итогам налогового периода плательщик ЕСХН не соответствует условиям, установленным статьей 346.2 Налогового кодекса РФ, он утрачивает право на применение специального налогового режима с начала налогового периода.

При этом в течение одного месяца после истечения налогового периода, он должен произвести перерасчет налоговых обязательств за весь налоговый период по налогу на добавленную стоимость, налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц, налогу на имущество организаций, налогу на имущество физических лиц в порядке, предусмотренном законодательством.

Кроме того, такой налогоплательщик уплачивает пени за несвоевременную уплату указанных налогов и авансовых платежей по ним.

Если по итогам отчетного или налогового периода доходы налогоплательщика, применяющего

УСН, превысили 60 млн. рублей (в период с 1.01.2010 г. по 1.10.2012 г.) или допущено несоответствие требованиям, установленным статьями 346.12 и 346.14, то налогоплательщик утрачивает право на применение упрощенной системы налогообложения с начала того квартала, в котором допущено указанное превышение и или несоответствие указанным требованиям.

Суммы налогов, подлежащих уплате при использовании иного режима налогообложения, исчисляются и уплачиваются в порядке, предусмотренном законодательством. При этом налогоплательщики не уплачивают пени и штрафы за несвоевременную уплату ежемесячных платежей в течение того квартала, в котором они перешли на иной режим налогообложения.

Перерасчет налоговых обязательств за весь налоговый период, сопровождаемый штрафными санкциями, делает единый сельскохозяйственный налог малопривлекательным с этой точки зрения.

В-третьих, освобождение от уплаты ряда налогов можно рассматривать неоднозначно. Следствием освобождения от обязанностей плательщика НДС в рамках специального режима, является невозможность принятия к вычету сумм НДС, предъявленных поставщиками и подрядчиками при приобретении

товаров, работ, услуг или имущественных прав, уплаченных таможенным органам при ввозе товаров на территорию РФ, уплаченных в качестве налогового агента. В результате расходы субъекта возрастают на соответствующие суммы НДС.

Суммы налога на добавленную стоимость включаются в себестоимость продукции и, в конечном итоге, увеличивают стоимость произведенной продукции, что негативно влияет на конкурентоспособность произведенной продукции при ее реализации для дальнейшей переработки.

В-четвертых, сравнительная характеристика расходов, учитываемых при применении ЕСХН и УСН, позволяет сделать ряд заключений.

Перечни расходов сельскохозяйственных товаропроизводителей, перешедших на ЕСХН или УСН, в обоих случаях являются закрытыми⁶. Это значит, что независимо от того, какой специальный налоговый режим применяется, расходы, не обозначенные в этих перечнях, не могут учитываться при определении налоговой базы.

Учитывая, что в целях налогообложения прибыли организаций установлен открытый перечень расходов,⁷ применение любого специального режима в отношении расходов, прямо не упомянутых в качестве оснований для уменьшения базы по ЕСХН или УСН, становится невыгодным.

Статьи расходов по УСН и ЕСХН во многом совпадают, но небольшие различия позволяют говорить, что перечень расходов, которые могут быть учтены при ЕСХН, больше. В основном различия заключаются в специфических затратах аграрного производства: оплата питания работников, занятых на сельскохозяйственных работах; приобретение молодняка скота, продуктивного скота, молодняка птицы и мальков рыбы; содержание вахтовых и временных поселков; потери от падежа птицы и животных в пределах норм; суммы портовых сборов, расходы на услуги лоцмана и иные аналогичные расходы.

С другой стороны, при упрощенной системе налогообложения в состав расходов включаются расходы на НИОКР, тогда как стимулирование инновационной деятельности налогоплательщика, применяющего единый сельскохозяйственный налог, несколько ограничено: к расходам относятся

приобретение и модернизация основных средств, подготовка и освоение новых производств, цехов и агрегатов.

Помимо вышеизложенного, налоговым законодательством установлен ряд налоговых льгот для сельскохозяйственных производителей, не перешедших на ЕСХН или УСН.

Сельхозпроизводитель может оставаться на общей системе налогообложения и уплачивать налог на прибыль, используя льготную ставку. Льготная ставка налога на прибыль для данной категории налогоплательщиков будет меняться во времени:⁸

- в 2004 - 2012 годах - 0 процентов;
- в 2013 - 2015 годах - 18 процентов;
- начиная с 2016 г. – 20 процентов.

Таким образом, сельскохозяйственные товаропроизводители не уплачивают налог на прибыль организаций в отношении своей основной деятельности. Существенным отличием льготы по налогу на прибыль от специального налогового режима является то, что она действует только в отношении сельскохозяйственной деятельности. Поэтому налогоплательщик обязан вести отдельный учет доходов и расходов.⁹

Кроме того, НК РФ предусматривает определенные послабления по налогу на добавленную стоимость для сельскохозяйственных товаропроизводителей. В частности, от НДС освобождается реализация продукции собственного производства в счет натуральной оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы. По таким операциям суммы входного налога не подлежат вычету, и включаются в стоимость приобретенных товаров, работ (услуг). Освобождается от НДС также ввоз на территорию РФ племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, овец и коз, семени и эмбрионов указанных племенных животных, племенных лошадей и племенного яйца¹⁰. До 1 января 2012 года будут облагаться НДС по льготной ставке 10% операции по передаче племенного скота и птицы по лизинговым договорам. Важно, что пользоваться данной льготой могут не только налогоплательщики, соответствующие статусу сельскохозяйственного товаропроизводителя, но и другие организации

⁶ Налоговый кодекс РФ, статья 346.5, 346.16

⁷ Налоговый кодекс РФ, статья 252

⁸ Федеральный закон от 06.08.2001 N 110-ФЗ

⁹ Письмо Министерства финансов РФ от 14.07.2008 №03-03-06/1/403

¹⁰ Федеральный закон от 24.06.2008 N 92-ФЗ

и предприниматели, поскольку в данной норме отсутствует указание на п. 2 ст. 346.2 Налогового кодекса РФ.

НК РФ предоставляет субъектам РФ право предусматривать налоговые ставки в пределах установленных пороговых значений и налоговые льготы по налогу на имущество организаций. Например, в Марий Эл для производителей сельскохозяйственной техники установлена пониженная ставка налога - 1,1%, в Хабаровском крае организации, которые производят и реализуют сельскохозяйственную продукцию вправе не платить налог в отношении имущества, используемого для этих целей.

Аналогичными полномочиями наделены муниципалитеты в отношении ставки земельного налога (не более 0,3%), а также порядка и сроков его уплаты.

Не являются объектом обложения транспортным налогом тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины, зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции. Статус сельскохозяйственного товаропроизводителя определяется также в соответствии с п. 2 ст. 346.2 Налогового кодекса РФ.

Как показывают проведенные исследования, действующие в российском налоговом законодательстве налоговые льготы, не мотивируют организации и предпринимателей аграрного сектора к использованию ЕСХН, а напротив, сводят к минимуму преимущества данного специального режима для налогоплательщиков.

Во многом такая ситуация объясняется тем, что в настоящее время порядок взимания ЕСХН почти повторяет механизм исчисления и уплаты единого налога в рамках упрощенной системы налогообложения по объекту и базе «доходы за вычетом расходов», только по налоговой ставке 6%, и не создает для сельского хозяйства действительно преференциальных условий налогообложения.

В целях совершенствования системы налогообложения сельскохозяйственных производителей представляются целесообразными следующие направления реформирования: унификация правового определения сельскохозяйственного товаропроизводителя; совершенствование системы льгот и преференций для сельского хозяйства в рамках общего режима налогообложения; существенное реформирование действующего механизма ЕСХН.

Библиография:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть II. (с изменениями и дополнениями)
2. Федеральный закон от 08.12.1995 №193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации»
3. Федеральный закон от 29.12.2006 №264-ФЗ «О развитии сельского хозяйства»
4. Письмо Министерства финансов РФ от 14.07.2008 №03-03-06/1/403
5. Домрачева Е.С. Налогообложение в системе государственного регулирования АПК // Сборник научных трудов СевКавГТУ. Серия «Экономика». - 2008. - №7.
6. Иванова М.В. Налоги в сельском хозяйстве: действующая практика и перспективы развития // Ученые записки. Сборник научных трудов.
7. Ульяновск. – УлГУ.- 2007.
8. Кизимов А. С. Налогообложение сельского хозяйства в Китае// Российский налоговый курьер. – 2009. - №15.
9. О проблемах и перспективах развития малого и среднего бизнеса: налоговый аспект// Налоговая политика и практика. – 2008 г. - №11 (71)
10. Пьянова М.В. Зарубежный опыт налогового стимулирования аграрного сектора экономики // Налоги и налогообложение. - 2009. - №5
11. Кухаренко В.Б., Тютюрюков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран // М.: РАГС. – 2009.
12. Налоги и налоговая система Российской Федерации // Под науч. ред. Л.И. Гончаренко. – М.: ИНФРА-М, 2009.
13. Сравнительный обзор законодательной и правоприменительной практики специальных налоговых режимов для малого бизнеса в зарубежных странах и России// ТАСИС SMERUS 9803. -2003.

14. Законы субъектов РФ// Справочно-правовая система «Консультант Плюс»
15. Официальный сайт Федеральной налоговой службы России www.nalog.ru
16. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики www.gks.ru

References (transliteration):

1. Nalogovyy kodeks Rossijskoj Federacii, chast' II. (s izmenenijami i dopolnenijami)
2. Federal'nyj zakon ot 08.12.1995 №193-FZ «O sel'skohozjajstvennoj kooperacii»
3. Federal'nyj zakon ot 29.12.2006 №264-FZ «O razvitii sel'skogo hozjajstva»
4. Pis'mo Ministerstva finansov RF ot 14.07.2008 №03-03-06/1/403
5. Domracheva E.S. Nalogooblozhenie v sisteme gosudarstvennogo regulirovanija APK // Sbornik nauchnyh trudov SevKavGTU. Serija «Jekonomika». - 2008. - №7.
6. Ivanova M.V. Nalogi v sel'skom hozjajstve: dejstvujuvaja praktika i perspektivy razvitija // Uchenye zapiski. Sbornik nauchnyh trudov.
7. Ul'janovsk. – UIGU.- 2007.
8. Kizimov A. S. Nalogooblozhenie sel'skogo hozjajstva v Kitae// Rossijskij nalogovyy kur'er. – 2009. - №15.
9. O problemah i perspektivah razvitija malogo i srednego biznesa: nalogovyy aspekt// Nalogovaja politika i praktika. – 2008 g. - №11 (71)
10. P'janova M.V. Zarubezhnyj opyt nalogovogo stimulirovanija agrarnogo sektora jekonomiki // Nalogi i nalogooblozhenie. - 2009. - №5
11. Kuharenko V.B., Tjutjurjukov N.N. Nalogovye sistemy zarubezhnyh stran // M.: RAGS. – 2009.
12. Nalogi i nalogovaja sistema Rossijskoj Federacii // Pod nauch. red. L.I. Goncharenko. – M.: INFRA-M, 2009.
13. Sravnitel'nyj obzor zakonodatel'noj i pravoprimenitel'noj praktiki special'nyh nalogovyh rezhimov dlja malogo biznesa v zarubezhnyh stranah i Rossii// TESIS SMERUS 9803. -2003.
14. Zakony sub#ektov RF// Spravochno-pravovaja sistema «Konsul'tant Pljus»
15. Oficial'nyj sajt Federal'noj nalogovoj sluzhby Rossii www.nalog.ru
16. Oficial'nyj sajt Federal'noj sluzhby gosudarstvennoj statistiki www.gks.ru