

# § 2 ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

И.В. Оробинская

## НАЛОГОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ СТАБИЛЬНОГО РАЗВИТИЯ ОТРАСЛЕЙ АПК

**Аннотация:** В настоящее время сложившаяся система налогообложения сельского хозяйства не обеспечивает выполнение всех возложенных на нее функций, а в свете проводимой государственной политики поддержки отечественного товаропроизводителя и налоговых реформ нуждается в глубоком исследовании, особенно в части налогообложения сельского хозяйства. Одной из наиболее значимых задач налогового регулирования экономики агропромышленного комплекса является гармоничное сочетание того инструментария, который применяется в связи с установлением налоговых обязанностей. Традиционно в наиболее общем виде это относится к сочетанию в законодательстве и, соответственно, в экономической политике фискальной и регулирующей функций налогообложения. Предметом исследования является анализ применения налоговых инструментов обеспечения стабильного развития отраслей АПК. Методологической основой исследования послужили фундаментальные концепции, представленные в трудах отечественных и зарубежных ученых, законодательные и нормативно-правовые акты государственных органов власти, федеральные законы, Указы Президента и Постановления Правительства РФ, материалы научно-практических конференций, затрагивающие вопросы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей. В работе использованы абстрактно-логический, монографический и другие методы экономических исследований. Научная новизна исследования состоит в теоретико-методическом обосновании и разработке практических рекомендаций по определению налоговых инструментов обеспечения стабильного развития отраслей АПК. Среди множества к основным были отнесены следующие: 1. Различные налоговые режимы, которые можно использовать предприятию в процессе налогового планирования (ст. 18 НК РФ) (УСН, ЕСХН, ЕНВД, ПС); 2. Разнообразные льготы, которые могут быть применимы для конкретных видов деятельности фирмы в целях оптимизации налогообложения (например, льготы по налогу на имущество организаций, среди работников которых инвалиды составляет более 50%); 3. Налоговые льготы, предусмотренные международным законодательством в целях исключения двойного налогообложения (например, взаимодействие в своей коммерческой деятельности фирм, зарегистрированных в иностранных государствах и имеющих режим льготного налогообложения) и прочие.

**Ключевые слова:** Налог на прибыль, НДС, Сельское хозяйство, Налоговые льготы, Специальный режим, Налоговое регулирование, АПК, Налоговые инструменты, Земельный налог, Транспортный налог.

**О**дной из наиболее значимых задач налогового регулирования экономики агропромышленного комплекса является гармоничное сочетание того инструментария, который применяется в связи с установлением налоговых обязанностей. Традиционно в наиболее общем виде это относится к сочетанию в законодательстве и, соответственно, в экономической политике фискальной и регулирующей функций налогообложения.

В настоящее время сложившаяся система налогообложения сельского хозяйства не обеспечивает выполнение всех возложенных на нее функций, а в свете проводимой государственной политики поддержки отечественного товаропроизводителя и налоговых реформ нуждается в глубоком исследовании, особенно в части налогообложения сельского хозяйства.

Как в развитых странах мира, так и в РФ сельское хозяйство подлежит налогообложению наряду с другими секторами экономики. В то же время традиционно аграрному сектору предоставляются определенные налоговые льготы, а также особый режим налогообложения, связанный с особенностями производства: сезонностью, зависимостью от погодного фактора и др.

Налоговая политика в сельском хозяйстве нацелена на решение разносторонних проблем и не является инструментом только субсидирования сектора. С помощью налогов могут стимулироваться или, наоборот, подавляться определенные виды деятельности (например, природоохранные мероприятия часто стимулируются налогами); налоги оказывают воздействие на структуру аграрного сектора. Сельское хозяйство чувствительно не только к самому уровню налогов, но и их комбинации. Фискальные цели налогообложения в сельском хозяйстве очень сильно зависят

от того, применяются ли налоги к товару (ресурсу) с эластичным или неэластичным спросом. Так, земля имеет крайне неэластичный спрос, поэтому рост земельных налогов сопровождается, как правило, ростом бюджетных поступлений, а обложение налогом применения минеральных удобрений приведет, скорее всего, к сокращению их применения.

Таким образом, к основным налоговым инструментам обеспечения стабильного развития отраслей АПК следует отнести:

1. различные налоговые режимы, которые можно использовать предприятию в процессе налогового планирования (ст. 18 НК РФ) (УСН, ЕСХН, ЕНВД, ПС);
2. разнообразные льготы, которые могут быть применимы для конкретных видов деятельности фирмы в целях оптимизации налогообложения (например, льготы по налогу на имущество организаций, среди работников которых инвалиды составляет более 50%);
3. налоговые льготы, предусмотренные международным законодательством в целях исключения двойного налогообложения (например, взаимодействие в своей коммерческой деятельности фирм, зарегистрированных в иностранных государствах и имеющих режим льготного налогообложения);
4. выбор наилучшей формы осуществления и документального оформления отношений по договорам с партнерами для рационального налогового планирования (например, реализация продукции самостоятельно или через комиссионера; производство готовой продукции из собственного или из дачальческого сырья);
5. цена сделок (например, увеличение покупных или снижение продажных цен по сделкам с контрагентами);

6. отдельные элементы налогообложения (например, дифференциация налоговых ставок по прибыли (доходу) у индивидуальных предпринимателей и у юридических лиц);
7. элементы бухгалтерского учета и учетная политика в целях налогообложения (например, метод определения выручки от реализации «по оплате» или «по отгрузке», оценка материально-производственных запасов и расчет их фактической себестоимости при списании в производство, порядок переоценки основных средств, наличие (отсутствии) резервов предстоящих расходов и платежей).

Наряду с этим, основными задачами налоговых инструментов можно считать:

- привлечение как можно больших налоговых платежей в бюджет государства;
- применение определенных действий, разрешенных законодательством, к налогоплательщику, чтобы он хотел платить налоги государству.

На наш взгляд, установление налоговых льгот является одним из основных инструментов выравнивания положения различных участников экономических отношений либо служит своего рода стимулом для развития приоритетных отраслей, в том числе и для АПК. При этом вопрос о целесообразности и эффективности льгот является, скорее, проблемой результативности действий органов власти.

На наш взгляд, особый интерес представляет анализ применения налоговых инструментов в АПК.

Как мы уже указывали выше одним из основных налоговых инструментов, который очень часто применяется в сельском хозяйстве является, возможность применения различных режимов налогообложения, в частности ЕСХН.

Состав обязательных платежей, уплачиваемых сельскохозяйственными товаропроизводителями при ЕСХН значительно сокращается, так среди налогов, которые они обязаны перечислять в бюджет: налог на доходы физических лиц (из доходов работников организации), страховые взносы во внебюджетные взносы, ресурсные платежи, транспортный налог, земельный налог, единый сельскохозяйственный (6%).

По нашему мнению, на современном этапе развития можно выделить ряд положительных и отрицательных моментов специального режима налогообложения (ЕСХН).

К недостаткам ЕСХН в целом можно отнести следующие. Большие льготы по налогообложению сельского хозяйства привели к тому, что основными платежами сельхозпредприятий государству является НДС и платежи в социальные фонды. По своей природе НДС не может быть включен в ЕСХН. Что касается социальных платежей, то конструкция платежей в фонд социального страхования также не позволяет включить их в единый налог. Таким образом, полной консолидации всех налогов и платежей все равно не достигается.

Еще один недостаток ЕСХН заключается в невозможности регулировать отдельные процессы в производственной сфере с помощью данного налога. ЕСХН теряет гибкость, присущую разветвленной системе налогообложения, и усложняет учет.

Наряду с недостатками необходимо выделить и положительные факторы данного режима: уменьшается количество начисляемых и уплачиваемых налогов; сокращается сумма уплачиваемых налогов для слабых и средних хозяйств; оптимизируются сроки уплаты налога (учитывая то, что первое полугодие является затратным, ЕСХН будет уплачиваться раз в год); созда-

ется принцип добровольности выбора налогового режима.

Основной причиной того, что большая часть сельскохозяйственных производителей не перешла на использование единого сельскохозяйственного налога, является неоднородность сельскохозяйственных производителей. Значительную часть продукции отрасли производят крупные сельскохозяйственные производители. В то же время отдельные положения гл. 26.1 НК РФ являются более выгодными для использования мелкими хозяйствующими субъектами, в частности:

- освобождение от исполнения налоговой обязанности по НДС является преференциальным для сельскохозяйственных производителей, реализующих свою продукцию физическим лицам; розничная торговля является прерогативой мелких хозяйствующих субъектов;
- критерием применения единого сельскохозяйственного налога является доля выручки от реализации сельскохозяйственной продукции в размере 70% от общей величины выручки; крупные сельскохозяйственные организации редко соответствуют данному критерию, поскольку их деятельность не является строго специализированной, для таких организаций свойственна диверсификация деятельности<sup>1</sup>.

Помимо применения специальных режимов налогообложения предприятия аграрной сферы могут воспользоваться разнообразными льготами, которые могут быть применимы для конкретных видов

деятельности фирмы в целях оптимизации налогообложения.

Так, при общем режиме налогообложения по налогу на прибыль организаций для сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на уплату единого сельскохозяйственного налога, установлены льготные ставки по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными организациями собственной сельскохозяйственной продукции.

В настоящее время действие нулевой ставки по налогу на прибыль организаций для сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на уплату единого сельскохозяйственного налога применяется бессрочно.

При реализации иной продукции, а также выполнении работ, оказании услуг и реализации, имущественных прав сельскохозяйственные товаропроизводители обязаны исчислять налог на прибыль в полном объеме. Но поскольку большинство хозяйств являются убыточными и не платят налог на прибыль, переход на уплату ЕСХН в ближайшем будущем не сулит им выгод в виде экономии на налоге на прибыль организаций.

Высокорентабельным предприятиям АПК, специализирующимся исключительно на производстве сельскохозяйственной продукции и ее последующей переработке общий режим налогообложения более привлекателен, так как ставка налога на прибыль организаций как мы упоминали уже выше для них равна нулю.

Глава 30 «Налог на имущество организаций» НК РФ не предусматривает федеральных льгот по налогу на имущество для организаций по производству, переработке и хранению сельхозпродукции. Однако та-

<sup>1</sup> Тюпакова Н.Н., Бочарова О.Ф. / Налогообложение сельскохозяйственных товаропроизводителей требует совершенствования // Бухучет в сельском хозяйстве. — 2009. — № 4.

кие льготы могут быть предусмотрены на региональном уровне. Поэтому решение вопроса об экономии на налоге на имущество зависит от конкретных норм соответствующих законов субъектов РФ<sup>2</sup>.

По транспортному налогу для сельскохозяйственных товаропроизводителей на федеральном уровне предусмотрены льготы. Так, не являются объектом налогообложения тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции.

Основной принцип уплаты земельного налога в сельском хозяйстве в отличие от налога на землю несельскохозяйственного назначения в России, как и во всех развитых странах, заключается в том, что ставка налога на землю сельскохозяйственного назначения намного ниже ставки налога на землю несельскохозяйственного назначения. Этот льготный подход к налогообложению земли в аграрном секторе, где земля является основным средством производства, представляет собой важный принцип льготного налогообложения сельского хозяйства.

Налоговые ставки земельного налога в Российской Федерации устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных об-

разований и не могут превышать 0,3% в отношении земельных участков, отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства. Прочие земельные участки облагаются по ставке 1,5%<sup>3</sup>.

Следует отметить, что сельскохозяйственные товаропроизводители пользуются льготами и при обложении другими налогами. Так, например, предусмотрены определенные преимущества и при обложении водным налогом. Не признаются объектами налогообложения данным налогом забор воды из водных объектов для орошения земель сельскохозяйственного назначения (включая луга и пастбища), полива садоводческих, огороднических, дачных земельных участков, земельных участков личных подсобных хозяйств граждан, для водопоя и обслуживания скота и птицы, которые находятся в собственности сельскохозяйственных организаций и граждан.

Для предприятий, перешедших на уплату единого сельскохозяйственного налога (гл. 26.1 НК РФ), предусмотрен льготный порядок включения стоимости приобретенных основных средств в расходы. Он дает возможность сельскохозяйственным товаропроизводителям окупать затраты, связанные с приобретением основных средств, в более короткие сроки.

Данный порядок формирования расходов для исчисления единого сельскохозяйственного налога способствует заинтересованности предприятий в об-

<sup>2</sup> Тюпакова Н.Н., Бочарова О.Ф. / Налогообложение сельскохозяйственных товаропроизводителей требует совершенствования // Бухучет в сельском хозяйстве. — 2009. — № 4.

<sup>3</sup> Тюпакова Н.Н., Бочарова О.Ф. / Налогообложение сельскохозяйственных товаропроизводителей требует совершенствования // Бухучет в сельском хозяйстве. — 2009. — № 4.

новлении основных фондов, как инвестиционная льгота.

Если основные средства сильно изношены и их остаточная стоимость невелика, то предполагаемая экономия на уплате единого сельскохозяйственного налога будет незначительной<sup>4</sup>.

Если налогоплательщики создавали основные средства хозяйственным способом (например, возводили сооружения) или привлекали для их сооружения подрядчиков, остаточная стоимость таких основных средств не уменьшит налоговую базу по единому сельскохозяйственному налогу. Если основные средства будут созданыхозспособом (или с помощью подрядчиков) в период применения спецрежима, расходы на сооружение этих объектов также не будут учитываться при исчислении налоговой базы по единому сельскохозяйственному налогу. Объясняется это тем, что при исчислении налоговой базы по единому сельскохозяйственному налогу в расходы включаются затраты на приобретение основных средств.

В то же время переход на единый сельскохозяйственный налог будет однозначно выгоден тем аграрным предприятиям, которые в ближайшей перспективе планируют приобретение дорогостоящих основных средств.

Организации, начавшие перечислять единый сельскохозяйственный налог в праве перейти через год на общий режим налогообложения. Однако, во-первых, применяемая в течение ЕСХН амортизация основных средств при общем режиме перестанет быть «ускоренной», вследствие чего возникает необходимость пересче-

та их остаточной стоимости. Во-вторых, если расходы на приобретение основных средств за период выплаты ЕСХН превысили суммы амортизации, то при переходе на общую систему налогообложения полученная разница будет признана доходом организации. Это ограничивает права эффективно функционирующих хозяйств при смене налоговых режимов.

Организации, применяющие общий режим налогообложения, ведут бухгалтерский учет в общеустановленном порядке. При переходе на уплату ЕСХН организации не освобождаются от обязанности вести бухгалтерский учет в полном объеме. Вместе с тем при переходе на уплату ЕСХН организации обязаны соблюдать требования налогового учета при определении объекта налогообложения и налоговой базы (доходы, уменьшенные на величину расходов).

Подводя итог, следует отметить, что, несмотря на значительное количество налоговых инструментов в виде различных льгот и преференций, применяемых в АПК, а также постоянная корректировка законодательных актов не способствует стабильности в работе сельскохозяйственных товаропроизводителей и не заинтересовывает их в эффективности производства. Сохранение значительного количества нормативно-правовых документов, регламентирующих налоговую и бухгалтерскую деятельность хозяйствующего субъекта приводит к тому, что по-прежнему остается актуальным вопрос об уменьшении количества налогов, приведение их к единым налоговым базам, дифференциации налоговых ставок с учетом специфических особенностей отрасли.

Представляется, что совершенствование налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей позволит создать в России конкурентоспособное эффективное производство продовольствия.

<sup>4</sup> Карзаева Н.Н., Медведева Е. / Выбор системы налогообложения сельскохозяйственными предприятиями как фактор финансовой устойчивости // Бухучет в сельском хозяйстве. — 2009. — № 9.

**Библиография:**

1. Карзаева Н.Н. / Новый порядок расчетов с фондами страхования в 2010 году // Бухучет в сельском хозяйстве. — 2009. — № 11.
2. Карзаева Н.Н., Медведева Е. / Выбор системы налогообложения сельскохозяйственными предприятиями как фактор финансовой устойчивости // Бухучет в сельском хозяйстве. — 2009. — № 9.
3. Проблемы применения ЕСХН // Бухучет в сельском хозяйстве. — 2009. — № 6.
4. Тюпакова Н.Н., Бочарова О.Ф. / Налогообложение сельскохозяйственных товаропроизводителей требует совершенствования // Бухучет в сельском хозяйстве. — 2009. — №4.
5. Улезько О.В., Деревенских М.Н., Оробинский А.С. Региональные и местные налоги: учебное пособие. — Воронеж: ФГОУ ВПО ВГАУ, 2007. — 167 с.
6. Щербинина М.М. / Об обложении налогом на прибыль сельскохозяйственных товаропроизводителей // Налоговый вестник. — 2008. — № 11.
7. Оробинская И.В. Особенности и анализ применения различных режимов налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей в России Налоги и налогообложение — Москва, №2, 2013. — 85–95 с.
8. И.В. Оробинская Особенности и анализ применения различных режимов налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей в России // Налоги и налогообложение. — 2013. — 2. — С. 85–95. DOI: 10.7256/1812-8688.2013.02.1.
9. О. Н. Савина Оценка эффективности налоговых льгот в условиях действующего российского налогового законодательства и направления ее совершенствования // Налоги и налогообложение. — 2012. — 6. — С. 76–88.
10. Савина О.Н. Оценка эффективности налоговых льгот в условиях действующего российского налогового законодательства и направления ее совершенствования // Налоги и налогообложение. — 2013. — 8. — С. 579–598. DOI: 10.7256/1812-8688.2013.8.6580.
11. Никитина А.Х. Налоговые льготы для российских сельхозтоваропроизводителей // Налоги и налогообложение. — 2013. — 8. — С. 566–571. DOI: 10.7256/1812-8688.2013.8.9406.
12. И.В. Оробинская, А.В. Бурыка Изменение внешней и внутренней политики Российской Федерации в отношении сельхозтоваропроизводителей в условиях вступления в ВТО // Налоги и налогообложение. — 2012. — 9. — С. 30–33.
13. О.Н. Савина Оценка эффективности налоговых льгот в условиях действующего российского налогового законодательства и направления ее совершенствования // Налоги и налогообложение. — 2012. — 9. — С. 15–29.
14. И.В. Оробинская Эволюция становления и развития системы налогообложения сельскохозяйственных предприятий в России и зарубежных странах // Налоги и налогообложение. — 2012. — 8. — С. 54–63.
15. Ермакова М.С. Особенности формирования учетной политики для целей налогообложения агрохолдинга // NB: Финансовое право и управление. — 2013. — 2. — С. 77–105. DOI: 10.7256/2306-4234.2013.2.778. URL: [http://www.e-notabene.ru/flc/article\\_778.html](http://www.e-notabene.ru/flc/article_778.html)

**References:**

1. Karzaeva N.N. / Novyi poryadok raschetov s fondami strakhovaniya v 2010 godu // Bukhuchet v sel'skom khozyaistve. — 2009. — № 11.
2. Karzaeva N.N., Medvedeva E. / Vybory sistemy nalogooblozheniya sel'skokhozyaistvennyimi predpriyatiyami kak faktor finansovoi ustoichivosti // Bukhuchet v sel'skom khozyaistve. — 2009. — № 9.
3. Problemy primeneniya ESKhN // Bukhuchet v sel'skom khozyaistve. — 2009. — № 6.
4. Tyupakova N.N., Bocharova O.F. / Nalogooblozhenie sel'skokhozyaistvennykh tovaroproizvoditelei trebuyet sovershenstvovaniya // Bukhuchet v sel'skom khozyaistve. — 2009. — № 4.
5. Ulez'ko O.V., Derevenskikh M.N., Orobinskii A.S. Regional'nye i mestnye nalogi: uchebnoe posobie. — Voronezh: FGOU VPO VGAV, 2007. — 167 s.
6. Shcherbinina M.M. / Ob oblozhenii nalogom na pribyl' sel'skokhozyaistvennykh tovaroproizvoditelei // Nalogovyi vestnik. — 2008. — № 11.
7. Orobinskaya I.V. Osobennosti i analiz primeneniya razlichnykh rezhimov nalogooblozheniya dlya sel'skokhozyaistvennykh tovaroproizvoditelei v Rossii Nalogi i nalogooblozhenie — Moskva, №2, 2013. — 85–95 s.
8. I.V. Orobinskaya Osobennosti i analiz primeneniya razlichnykh rezhimov nalogooblozheniya dlya sel'skokhozyaistvennykh tovaroproizvoditelei v Rossii // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2013. — 2. — С. 85–95. DOI: 10.7256/1812-8688.2013.02.1.
9. O. N. Savina Otsenka effektivnosti nalogovykh l'got v usloviyakh deistvuyushchego rossiiskogo nalogovogo zakonodatel'stva i napravleniya ee sovershenstvovaniya // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2012. — 6. — С. 76–88.
10. Savina O.N. Otsenka effektivnosti nalogovykh l'got v usloviyakh deistvuyushchego rossiiskogo nalogovogo zakonodatel'stva i napravleniya ee sovershenstvovaniya // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2013. — 8. — С. 579–598. DOI: 10.7256/1812-8688.2013.8.6580.
11. Nikitina A.Kh. Nalogovye l'goty dlya rossiiskikh sel'khoztovaroproizvoditelei // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2013. — 8. — С. 566–571. DOI: 10.7256/1812-8688.2013.8.9406.
12. I.V. Orobinskaya, A.V. Buryka Izmenenie vneshnei i vnutrennei politiki Rossiiskoi Federatsii v otnoshenii sel'khoztovaroproizvoditelei v usloviyakh vstupleniya v VTO // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2012. — 9. — С. 30–33.
13. O.N. Savina Otsenka effektivnosti nalogovykh l'got v usloviyakh deistvuyushchego rossiiskogo nalogovogo zakonodatel'stva i napravleniya ee sovershenstvovaniya // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2012. — 9. — С. 15–29.
14. I.V. Orobinskaya Evolyutsiya stanovleniya i razvitiya sistemy nalogooblozheniya sel'skokhozyaistvennykh predpriyatii v Rossii i zarubezhnykh stranakh // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2012. — 8. — С. 54–63.
15. Ermakova M.S. Osobennosti formirovaniya uchethoi politiki dlya tselei nalogooblozheniya agrokholdinga // NB: Finansovoe pravo i upravlenie. — 2013. — 2. — С. 77–105. DOI: 10.7256/2306-4234.2013.2.778. URL: [http://www.e-notabene.ru/flc/article\\_778.html](http://www.e-notabene.ru/flc/article_778.html)