

УДК 338

Налоговое регулирование деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей в России

Орлова М.Е.

Кандидат экономических наук,
доцент кафедры экономической безопасности и налогообложения
Казанского (Приволжского) федерального университета

Адигамова Ф.Ф.

Кандидат экономических наук,
доцент кафедры экономической безопасности и налогообложения
Казанского (Приволжского) федерального университета

В статье обобщены налоговые преференции, предусмотренные для отрасли «сельское хозяйство», представлен цифровой материал по налоговым поступлениям от отрасли сельское хозяйство, применяемым налоговым преференциям, обозначены проблемы применения налоговых преференций в современных условиях.

Ключевые слова: сельское хозяйство, налоговое регулирование, специальные налоговые режимы, налоговые льготы, налоговые преференции

Отрасль «сельское хозяйство» традиционно имеет для Российской Федерации существенное значение. Доля ВВП, произведенного в сельском хозяйстве по итогам 2020 г., составила около 6 %. Темп роста производства продукции сельского хозяйства достаточно стабилен и составляет в среднем за последние 10 лет 10 % за год. Цепной индекс динамики ВВП показывает ежегодный прирост ВВП, кроме 2017 г. Наиболее существенная динамика наблюдалась в период 2014-2015 гг. Произведенная и реализованная продукция отрасли «сельское хозяйство» в период с 2010 по 2020 гг. возросла в 2,48 раза, причем объем продукции растениеводства вырос в три раза, а животноводства – в 2,1 раза [1]. По итогам 2020 г. доля организаций в объеме ВВП по отрасли составляет 58,3 %, доля хозяйств населения – 24,3 %, а доля крестьянского (фермерского) хозяйства – 14,3 %.

Государственное регулирование развития и поддержания данной отрасли осуществляется в рамках прямого финансирования в форме субсидий и грантов, а также в виде косвенных методов, в т.ч. через систему налоговых преференций и льгот. Информа-

ция о налоговых поступлениях от субъектов отрасли «сельское хозяйство» в бюджетную систему России представлена в таблице 1.

Доля налогов, поступающих во все уровни бюджетов от налогоплательщиков данной отрасли по итогам 2020 г., составила всего 0,67 %. Вместе с тем, темпы роста налоговых поступлений с 2014 г. увеличиваются достаточно активно. С 2012 по 2020 гг. объем налоговых поступлений вырос в 3,4 раза.

По оценке Росстата и ФНС России, сельское хозяйство имеет по итогам 2020 г. налоговую нагрузку без учета страховых взносов 3,8 %, а по страховым взносам – 4,7 %, что значительно ниже, чем в период с 2017 по 2019 гг. (4,5 и 5,2 соответственно) [1-3]. В 2020 г. объем налоговых платежей снизился на 3 процентных пункта, что объясняется общим падением объемов продаж, связанных с пандемией. В разрезе всех налогов наблюдается положительная динамика поступлений. В структуре платежей субъектов отрасли «сельское хозяйство» наибольшую долю занимают налоги на фонд оплаты труда, налог на доходы физических лиц и страховые взносы (см. рис. 1). Совокупная доля данных платежей со-

Таблица 1

Динамика налоговых поступлений от отрасли «сельское хозяйство» [на основе: 2-3]

	2012 г. без СВ*	2013 г. без СВ	2014 г. без СВ	2015 г. без СВ	2016 г. без СВ	2017 г. в т.ч. СВ	2018 г. в т.ч. СВ	2019 г. в т.ч. СВ	2020 г. в т.ч. СВ
Всего налоговых поступлений от всех видов экономической деятельности, трлн руб.	10,9	11,3	12,6	13,7	14,4	17,2	21,5	22,5	20,7
Всего налоговых поступлений, от отрасли сельское хозяйство, трлн руб.	0,043	0,045	0,065	0,082	0,088	0,117	0,13	0,15	0,147
Доля налоговых поступлений от отрасли сельское хозяйство, %	0,27	0,39	0,52	0,59	0,61	0,68	0,6	0,67	0,67
Темпы роста налоговых поступлений по сельскому хозяйству		1,04	1,45	1,26	1,08	1,32	1,12	1,17	0,97

* СВ – страховые взносы.

ставляет по итогам 2020 г. 87,2 % в общих налоговых поступлениях.

На втором месте по объему налоговых поступлений стоит группа налогов на доходы, к которым относятся налог на прибыль и налоги по специальным налоговым режимам, они составляют в общей сумме налоговых поступлений 13 % (5,6 % и 7 % соответственно). Незначительная доля налога на прибыль обосновывается тем, что организации, имеющие статус сельскохозяйственных производителей, могут применить нулевую ставку. По данным ФНС РФ, недопоступление (налоговые расходы бюджетной системы) данного налога по итогам 2020 г. по данному основанию составило 62,8 млрд руб.

Налог на добавленную стоимость для сельскохозяйственных товаропроизводителей возникает при применении общего режима налогообложения и специального налогового режима в виде единого сельскохозяйственного налога (далее – ЕСХН). В целом по отрасли данный налог формируется к возмещению, что вызвано несколькими факторами: во-первых, разница в ставках налога при реализации

продукции и при приобретении основных средств, услуг, материалов; во-вторых, наличие значительной доли экспорта сельскохозяйственной продукции и его рост; в-третьих, применение права освобождения по ст. 145 НК РФ при применении ЕСХН. Доля НДС к возмещению сокращалась вследствие использования системы контроля «АСК-НДС», что значительно снизило возможность применения «двухто» налогового вычета.

Налоги на доходы по специальным налоговым режимам занимают не более 10 % от общих налоговых поступлений в отрасли. Патентная система налогообложения в 2020 г. в сфере сельскохозяйственной деятельности использовалась в 0,9 % от общего количества полученных патентов (4433 ед.) [2]. Единый сельскохозяйственный налог был продекларирован 90364 субъектами, из них 80 % – это индивидуальные предприниматели (далее – ИП), а поступление ЕСХН от ИП составило всего 36 %. Недопоступления ЕСХН в связи с применением нулевой ставки незначительны и составили всего 1,8 % [3].

Преференциальные условия для сельскохозяйственных товаропроизводителей выражаются прежде всего в выборе режимов, а также в возможности применения частных преференций по разным видам налогов. Сельскохозяйственные товаропроизводители вправе применять общий режим налогообложения и все специальные налоговые режимы. Применение каждого режима предусматривает сочетание разных налогов. В рамках каждого налога есть еще и специальные преференции, в т.ч. в особых экономических зонах (далее – ОЭЗ) и на территориях опережающего развития.

Информация о возможных налоговых преференциях субъектами отрасли «сель-

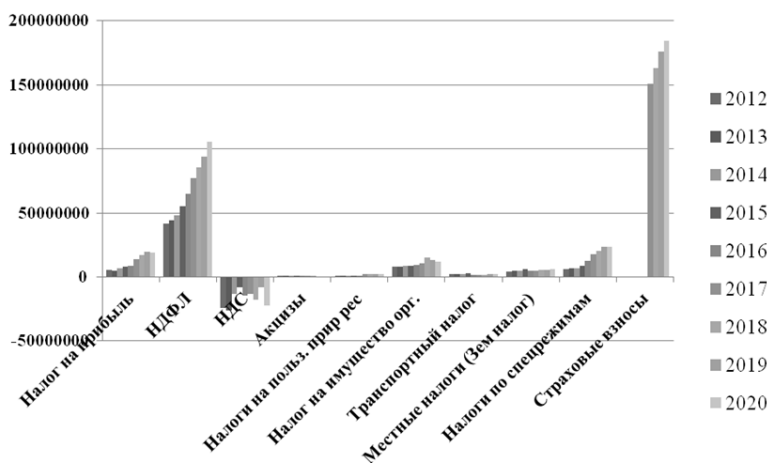


Рис. 1. Динамика налоговых и неналоговых платежей по отрасли «сельское хозяйство» за период с 2012 по 2020 гг. [на основе: 2-3]

ское хозяйство», находящихся на общем режиме налогообложения, представлена в таблице 2.

По данным Минфина РФ и ФНС России, сельское хозяйство занимает третье место по объему применяемых налоговых преференций в форме освобождения от налогообложения субъектов, объектов, пониженных ставок [3]. Преференции «разбросаны» по всему тексту НК РФ, в рамках каждой главы отсутствуют обобщения по вопросам самих преференций и порядка их применения, что значительно затрудняет оценку налоговой среды и принятие решения по выбору режима налогообложения и сочетания разных налоговых преференций.

Существует множество налоговых рисков, связанных с применением тех или иных преференций. Например, для КФХ использование общего режима налогообложения выгодно с точки зрения освобождения от уплаты НДС для главы и членов КФХ на пять лет. В дальнейшем могут возникнуть проблемы, связанные с расходами при исчислении НДС, поскольку для них ограничен перечень расходов. В качестве преференции для КФХ при применении

любых режимов налогообложения есть право применения пониженных тарифов по страховым взносам. Однако возникает необходимость декларировать и уплачивать НДС, если они не воспользуются освобождением по ст. 145 НК РФ, основной проблемой которого является выполнение требований по объему выручки до 2 млн руб.

В таблице 3 обобщены преференции для сельскохозяйственных товаропроизводителей, применяющих специальные налоговые режимы.

В каждом специальном режиме налогообложения есть свои положительные и отрицательные аспекты, оценка которых является важным этапом формирования налогового поведения. Традиционно по всем спецрежимам, кроме ЕСХН, положительным является возможность не платить НДС, применить освобождение по ст. 145 НК РФ. Однако его отсутствие часто мешает субъектам сельского хозяйства входить в систему сетевой торговли продуктов питания, а также продавать сельскохозяйственное сырье на переработку крупным организациям и ИП.

Таблица 2

Обзор налоговых преференций для сельскохозяйственных товаропроизводителей в России при применении общего режима налогообложения [4]

Вид налога и суть преференции
НДС для организаций и индивидуальных предпринимателей
Ст. 145 НК РФ – освобождение от налогообложения при общем режиме Ст. 164 НК РФ – пониженная ставка 10 % для ряда товаров сельскохозяйственного производства (мясо, рыба, молоко, молочные продукты и иные)
Налог на прибыль для организаций
– п. 1.3 ст. 284 НК РФ – ставка 0 % (организации, имеющие статус сельскохозяйственных товаропроизводителей, не менее 70 % объема продаж); – п. 1.8 ст. 284 – ставка 0 % в федеральный бюджет в течение первых 5 лет, снижение региональных ставок в течение 10 лет. Снижение ставок для резидентов территорий опережающего развития; – ст. 251 НК РФ – не облагаются гранты, полученные внутрихозяйственные водопроводы, газовые и электрические сети, построенные за счет бюджетов; – ст. 257-258 НК РФ – единовременное списание стоимости основного средства от 10 до 30 % от стоимости при введении в эксплуатацию; – ст. 259.1 НК РФ – нелинейный метод начисления амортизации; – ст. 259.2 НК РФ – применение повышающих коэффициентов 2 и 3 при начислении амортизации; – ст. 286.1 НК РФ – инвестиционный вычет (налог на прибыль уменьшается на стоимость ОС); – ст. 255 НК РФ – социальные расходы по оплате труда (страхование работников); – ст. 264 НК РФ – социальные прочие расходы (на обучение, медицинское обслуживание); – ст. 264 НК РФ – расходы на обеспечение полевых условий работы, расходы на НИОКР (ст. 262 НК РФ); – ст. 264 НК РФ (п. 42) – расходы на питание работников, занятых в сельскохозяйственном производстве; – ст. 265 и 283 НК РФ – убытки от падежа животных.
Налог на имущество для организаций
– ст. 374 НК РФ – не облагается движимое имущество (общая льгота); – Региональные налоговые льготы (в Республике Татарстан – пониженные ставки 0,1 % для резидентов ОЭЗ «Алабуга», 1,1 % – для организаций, осуществляющих переработку с/х продукции – 70 % объема продаж, ст. 3 ЗРТ 49)
Налог на доходы физических лиц (для КФХ и личного подсобного хозяйства (далее – ЛПХ))
КФХ: – пп. 14 ст. 217 НК РФ – не облагаются доходы от реализации произведенной и (или) переработанной сельскохозяйственной продукции в течение 5 лет; – пп. 14.1 ст. 217 НК РФ – не облагаются гранты, полученные из бюджетной системы России на создание и развитие КФХ, а также единовременная помощь; – пп. 14.2 ст. 217 НК РФ – не облагаются бюджетные субсидии; ЛПХ – пп. 13 ст. 217 НК РФ – не облагаются доходы от продажи продукции животноводства и растениеводства (с учетом лимита площади земельного участка); ЛПХ – пп. 13.1 ст. 217 НК РФ – не облагаются бюджетные средства, полученные на развитие ЛПХ, при условии их целевого использования; не являются плательщиками НДС; не являются плательщиками страховых взносов.

Таблица 3

Обзор налоговых преференций для сельскохозяйственных товаропроизводителей в России при применении специальных налоговых режимов [4]

Вид специального налогового режима /суть преференции
Единый сельскохозяйственный налог (организации и ИП)
НДС – ст. 145 НК РФ – освобождение от налогообложения при соблюдении объема выручки до 70 млн руб. в 2021 г. – не являются плательщиками налога на прибыль, НДФЛ (ИП); – единовременное списание расходов на приобретение основных средств и нематериальных активов; – перенос убытков на следующие налоговые периоды; – не включаются в доходы гранты, полученные внутрихозяйственные водопроводы, газовые и электрические сети, построенные за счет бюджетов.
Упрощенная система налогообложения (организации и ИП)
– не являются плательщиками НДС, налога на прибыль, НДФЛ, налога на имущество (кроме имущества по кадастровой стоимости); – единовременное списание расходов на приобретение основных средств и нематериальных активов; – перенос убытков на следующие налоговые периоды; – применение 0 ставки по решению субъекта РФ налогоплательщиками – индивидуальными предпринимателями, выбравших объект налогообложения в виде доходов или в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, впервые зарегистрированных после вступления в силу указанных законов и осуществляющих предпринимательскую деятельность в производственной сфере (в т.ч. может быть и сельское хозяйство).
Патентная система налогообложения (ИП)
– не являются плательщиками НДС, НДФЛ, налога на имущество; – в Республике Татарстан применяются пониженные коэффициенты для разных типов районов от 0,75 до 0,95 (ст. 2 ЗРТ-65).
Налог на профессиональный доход (физические лица и ИП)
– не являются плательщиками страховых взносов; – не являются плательщиками НДС, НДФЛ, налога на имущество.

Замена налогов на доходы бизнеса при общем режиме, НДФЛ и налога на прибыль налогами, исчисляемыми по значительно меньшим ставкам, является существенным преимуществом.

Возможность единовременного списания расходов на приобретение основных средств значительно снижает налоговую базу в отличие от налога на прибыль. Достаточно серьезной проблемой применения специальных налоговых режимов является их привязанность к конкретному региону, который может устанавливать специальные условия. Это касается в большей степени патентной системы налогообложения, отчасти упрощенной системы налогообложения (далее – УСН) и ЕСХН, особенно для организаций. В частности, одним из условий применения УСН является отсутствие обособленных подразделений. При патентной системе налогообложения для ИП остается возможность осуществления предпринимательской деятельности на территориях нескольких муниципальных образований, но в пределах одного субъекта РФ.

На наш взгляд, наименее рискованным налоговым режимом является УСН, особенно для ИП. Тем более что с 2021 г. установлена возможность превышения лимита выручки. Но и при выборе данного режима нужно внимательно исследовать возможность выбора объекта обложения: доходы или доходы минус расходы. Однако при любом режиме налогообложения все же основная налоговая нагрузка приходится на фонд оплаты труда через два основных налога – НДФЛ и страховые взносы, от кото-

рых сложно уйти при наличии наемных работников. Есть единственная преференция по страховым взносам для КФХ в виде отмены дополнительных страховых взносов при доходе сверх 300 тыс. руб. для всех членов КФХ. Налоговое законодательство предусматривает также возможность применения налоговых преференций вне зависимости от налогового режима. В таблице 4 представлено обобщение таких льгот.

Основными недостатками действующей системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей можно выделить следующие:

- отсутствие четких установок для учета сезонности производства;
- отсутствие преференций, связанных с ведением органически чистого производства или выполнением экологических условий деятельности;
- отсутствие налоговых преференций для субъектов – организаций, использующих специальные налоговые режимы, а также для индивидуальных предпринимателей при всех режимах налогообложения при проведении научных исследований.

Разнообразие условий налогообложения, предусмотренных налоговым законодательством России, не облегчает положение крестьянско-фермерских хозяйств в выборе режимов налогообложения и частных налоговых преференций, а в большей степени вызывает множество проблем в их применении. Выбор того или иного режима налогообложения для КФХ требует детального учета всех плюсов и минусов, связанных с вхождением КФХ на рынок

Таблица 4

Обзор налоговых преференций для сельскохозяйственных товаропроизводителей в России вне зависимости от налоговых режимов [4]

Вид налога /суть преференции
Транспортный налог
п. 2 ст. 358 НК РФ – освобождены от налогообложения транспортные средства, используемые при сельскохозяйственных работах и зарегистрированных на сельскохозяйственных товаропроизводителей (например, не являются объектом налогообложения транспортным налогом тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомобили, используемые при сельскохозяйственных работах); – возможны региональные налоговые льготы, в т.ч. для резидентов ТОР
Земельный налог
Ст. 394 НК РФ – ставка до 0,3 % по земельным участкам, отнесенным к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства, а также по земельным участкам, приобретенным для личного подсобного хозяйства (устанавливаются муниципальными образованиями). При условии их использования по целевому назначению возможны муниципальные налоговые льготы, в т.ч. для резидентов ТОР
Страховые взносы
п. 2 ст. 430 НК РФ – для главы КФХ и участников КФХ с 2021 г. установлен фиксированный страховой взнос исходя из базовых ставок: – на обязательное пенсионное страхование (ОПС) – 26545 руб. ; – на обязательное медицинское страхование (ОМС) – 5840 руб. ; – не оплачивают страховые взносы на обязательное социальное страхование. пп. 12 ст. 427 НК РФ – для резидентов территорий опережающего развития установлены пониженные тарифы страховых взносов: – на обязательное пенсионное страхование – 6,0 %; – на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством – 1,5 %; – на обязательное медицинское страхование – 0,1 %.

сельскохозяйственного производства, привлечением трудовых ресурсов, применением инновационных органических технологий.

Таким образом, не смотря на наличие определенных налоговых преференций, их упорядочение и некоторое расширение, снижение налоговых рисков их применения, повышение их эффективности является объективным направлением развития условий налогообложения субъектов хозяйства.

Литература:

1. Отчет Федеральной службы государственной статистики. – URL: https://rosstat.gov.ru/enterprise_economy?print=1.
2. Отчеты о налоговой базе в структуре начислений по налогам и сборам. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn16/related_activities/statistics_and_analytics/forms/
3. Отчеты о начислении и поступлении налогов, сборов, страховых взносов и иных обязательных платежей. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn16/related_activities/statistics_and_analytics/forms/.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ) (с доп и изм на 28.01.2019 г.). – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/.

Tax Regulation of Manufactures of Agricultural Products in Russia

*Orlova M.E., Adigamova F.F.
Kazan (Volga Region) Federal University*

The article summarizes the tax preferences provided for the «agriculture industry», presents digital material on tax revenues from the agriculture industry, applied tax preferences, identifies the problems of applying tax preferences in modern conditions.

Key words: agriculture, peasant farms, tax regulation, special tax regimes, tax benefits, tax preferences