

УДК 336.226.4:63

А.М. ТУФЕТУЛОВ,

доктор экономических наук, профессор

Казанский (Приволжский) федеральный университет, г. Казань, Россия

Т.Г. ДАВЛЕТШИН,

генеральный директор

ЗАО «Волжский Мельник», г. Арск, Россия

Ю.М. СИННИКОВА,

кандидат экономических наук, старший преподаватель

Казанский (Приволжский) федеральный университет, г. Казань, Россия

ОСОБЕННОСТИ ИСЧИСЛЕНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ПРИ ПРИМЕНЕНИИ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДЛЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ

В статье рассматриваются вопросы применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, а также проблемы, возникающие при исчислении налога на добавленную стоимость, и некоторые пути их решения. Предлагаются поправки в Налоговый кодекс РФ, приравнивающие предприятия, применяющие специальные режимы налогообложения, с предприятиями, которые находятся на общем режиме налогообложения.

Ключевые слова: налогообложение; специальные режимы налогообложения; единый сельскохозяйственный налог; налог на добавленную стоимость; реформирование налоговой системы.

Введение в 2001 г. специального налогового режима в виде системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей было направлено на упрощение порядка налогообложения субъектов сельского хозяйства, а также изъятие части экономического дохода, образующегося в данной отрасли через налогообложение. Так, в соответствии с действующим налоговым законодательством сельскохозяйственные товаропроизводители имеют возможность выбора между применением общего режима налогообложения или системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) или упрощенной системы налогообложения.

Установление специальных режимов налогообложения призвано упростить налоговые взаимоотношения между отдельными категориями налогоплательщиков и государством. Применяя систему налоговых льгот и санкций, государство целенаправленно воздействует на процессы структурно-технологической перестройки аграрного производства. Вместе с тем

практика применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей выявила существование ряда серьезных проблем.

Глава 26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных производителей (единый сельскохозяйственный налог)» вступила в силу с 1 февраля 2002 г. – по истечении месяца со дня опубликования Федерального закона от 29 декабря 2001 г. № 187-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» и неоднократно подвергалась изменениям¹.

Юридические лица и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями, в соответствии

¹ О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах: Федерального закона от 29 декабря 2001 г. № 187-ФЗ. – URL: <http://www.pravo.gov.ru>

с НК РФ вправе добровольно перейти на уплату ЕСХН при условии, что в общем доходе от реализации доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70%. При применении ЕСХН налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов, определяемых нарастающим итогом с начала налогового периода, налоговая ставка при этом составляет 6%.

Организации, являющиеся налогоплательщиками ЕСХН, согласно формулировке ст. 346.1 НК РФ, не признаются налогоплательщиками **налога на добавленную стоимость**, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со ст. 174.1 НК РФ².

Следует отметить, что совокупная налоговая нагрузка на сельскохозяйственный сектор существенно ниже, чем в других отраслях экономики. В последние годы она составляла в среднем 3% от валовой продукции всего сектора или около 6% от выручки от реализации продукции.

На первый взгляд, специальный режим налогообложения ЕСХН вполне выполняет свою функцию и дает возможность организациям – сельскохозяйственным товаропроизводителям оптимизировать налоговую нагрузку, тем самым стимулируя развитие бизнеса. Вместе с тем более детальный анализ данного вопроса позволяет сделать несколько иные выводы.

Так, к примеру, Федеральный закон РФ от 2 октября 2012 г. № 161-ФЗ установил ряд налоговых льгот для сельхозпредприятий, находящихся на общем режиме налогообложения:

– снижена **ставка НДС** для племенного животноводства. Срок льготы ограничен периодом

по 31 декабря 2017 г. включительно. В рамках общего режима налогообложения в отношении определенных видов сельскохозяйственной продукции, например, скота и птицы в живом весе, мяса и мясопродуктов, молока и молокопродуктов, рыбы живой, море- и рыбопродуктов и т.п., предусматривается применение пониженной **налоговой ставки НДС в размере 10%** (ст. 164 НК РФ). Вместе с тем приобретаемые сельскохозяйственными товаропроизводителями товары и услуги (материалы, техника, электроэнергия, ГСМ, удобрения и пр.), как правило, подлежат налогообложению по ставке 18%. На практике получается, что сумма НДС, уплаченная поставщикам и подрядчикам, оказывается примерно равной, а то и выше, чем полученная от его покупателей. Поэтому зачастую получается, что вместо уплаты НДС сельскохозяйственные товаропроизводители имеют право на получение возмещения данного налога из бюджета в сумме этой разницы. Так, по данным Минсельхозпрода, начислено НДС в 2011 г. 3,9 млрд руб. в РТ, а уплачено в 2011 г. – 4106 млн руб., и разница между этими суммами в 206 млн рублей подлежит возмещению из бюджета. Аналогичная картина наблюдается и в предшествующие годы. Соотношение НДС с объемом реализации составляет 0,65% (к возмещению). Статистические данные за 2007–2011 гг. показывают, что соотношение суммы НДС с объемом реализации составляет +/-1%.

Организации, применяющие ЕСХН, имеют в среднем равную налоговую нагрузку с организациями, находящимися на общем режиме, и при реализации своей продукции либо конечному потребителю, либо контрагенту, не являющемуся плательщиком НДС, находятся примерно на равных конкурентных условиях с ними. Вместе с тем данные налогоплательщики становятся невыгодными партнерами для контрагентов на общем режиме налогообложения. Это происходит из-за того, что при приобретении товаров (продукции) у таких предпринимателей покупатели не могут принимать по ним НДС к вычету.

В тех случаях, когда товар на какой-либо стадии проходит через предпринимателя, освобожденного от уплаты НДС, промежуточный покупатель становится плательщиком указанного налога, но не с добавленной стоимости, а со всей стоимости товара. НДС, присутствующий

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон РФ от 05.08.2000 № 117-ФЗ. – URL: <http://www.pravo.gov.ru>; Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон РФ от 31.07.1998 № 146-ФЗ. – URL: <http://www.pravo.gov.ru>

в составе цены приобретаемого товара, данный покупатель уже уплатил продавцу данного товара. Таким образом, налицо факт своего рода двойного налогообложения операции, так как НДС начисляется на всю стоимость товара.

Сельхозпроизводители, применяющие ЕСХН, включают НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) в расходы, что увеличивает их себестоимость, имеют право выставлять в счетах-фактурах НДС отдельной строкой при реализации товаров, работ, услуг, при этом они должны уплатить указанную сумму НДС в бюджет, но лишены возможности ставить указанную сумму НДС к вычету. В свою очередь, без счет-фактуры с выделенной суммой НДС покупатель продукции данного сельхозпроизводителя не могут поставить НДС к вычету. В связи с этим при одинаковых ценах на одни и те же товары (работы, услуги) покупатели, находящиеся на общем режиме налогообложения, приобретающие эти товары (работы, услуги), предпочитают продавцов, выставляющих в стоимости реализуемых товаров (работ, услуг) НДС отдельной строкой, чтобы иметь право на его возмещение из бюджета, либо потребуют уменьшения цены на 10%.

К настоящему времени сложилась негативная тенденция уменьшения цены реализации на сумму НДС, точнее говоря, на 18 или 10%. Таким образом, налогоплательщик, применяющий специальный налоговый режим, теряет дважды: он не может поставить к вычету НДС с приобретаемой продукции, а также вынужден снизить цену на сумму НДС, чтобы с ним было выгодно работать покупателю, являющемуся плательщиком НДС, о чем также свидетельствует арбитражная практика по решению данных вопросов. Анализ статистики объемов и цен на урожай зерна 2012 г., закупленного ОАО «Татагролизинг» у сельхозтоваропроизводителей Республики Татарстан, применяющих общую систему налогообложения и ЕСХН, дает аналогичные результаты: цены, установленные для сельхозтоваропроизводителей, применяющих ЕСХН, существенно ниже (на 10%), чем для тех, кто находится на общем режиме налогообложения.

Массовый переход сельскохозяйственных организаций на специальный налоговый режим без гармонизации отношений между теми, кто находится на общем режиме налогообложения

и специальных налоговых режимах без НДС, привел к сожалению, к колоссальным экономическим потерям предприятий данной сферы и многократному увеличению преступлений в этой отрасли экономики, связанных с незаконным возмещением НДС.

Таким образом, преимущества ЕСХН, связанные с освобождением от налога на прибыль, налога на имущество организаций и пониженными тарифами по взносам в социальные фонды незначительны, либо их совсем не имеется, а «освобождение» от уплаты НДС оборачивается 10% налогом с оборота при реализации сельхозпродукции покупателям, находящимся на общем режиме налогообложения.

Финансово устойчивым организациям, соблюдающим расчетно-платежную дисциплину, имеющим прибыль от хозяйственной деятельности и осуществляющим техническое перевооружение, переход на ЕСХН не дает экономии по налогам по сравнению с общим режимом налогообложения, скорее наоборот, увеличивает налоговую нагрузку, что в результате замедляет поступательное развитие организации. По данным Минсельхозпрода РТ, количество сельскохозяйственных предприятий в 2011 г. в РТ составило 536, из них 346 являются плательщиками ЕСХН, причем показатель удельного веса предприятий в реализации сельскохозяйственной продукции, работающих на ЕСХН, в период с 2007 по 2011 гг. неизбежно снижается (2007 г. – 39,6%, 2010 г. – 35,2%, 2011 г. – 30,8%). Что касается абсолютных значений, то за 5 лет объем производства сельхозпродукции предприятиями, применяющими ЕСХН, остался на одинаковом уровне 12–14 млрд руб., а объем производства предприятиями, находящимися на общем режиме налогообложения – вырос почти в 2 раза с 17,7 до 32 млрд руб.³

Вышеизложенное свидетельствует, что для хозяйствующих субъектов, осуществляющих техническое перевооружение, применение единого сельскохозяйственного налога оказалось невыгодным вследствие невозможности принятия НДС к вычету по приобретаемым основным

³ Справка МСХиП РТ от № Д/965-01/2 – 1048 от 27.11.2012; Справка МСХиП РТ от № Д/1052-01/2-1149 от 26.12.2012.

средствам, а для всех сельхозтоваропроизводителей, применяющих ЕСХН, также и тем, что их продукция востребована перерабатывающими и заготовительными организациями по цене, уменьшенной на сумму НДС, по сравнению с поставщиками, находящимися на общем режиме налогообложения.

Построение сбалансированной системы налогообложения в сфере сельского хозяйства, стимулирующей инвестиционно-инновационное развитие аграрной сферы, требует комплексного подхода к совершенствованию нормативно-правовой базы, что, в свою очередь, невозможно без внесения изменений в Налоговый и Бюджетный кодексы РФ по основным видам налогов, уплачиваемых сельскохозяйственными организациями, и без уточнения отдельных элементов налогов (налоговая ставка, налоговый период, налоговая база и т.д.).

В связи с этим, на наш взгляд, представляется целесообразным введение таких поправок в Налоговый кодекс РФ, которые приравнивали бы предприятия, применяющие специальные режимы налогообложения с предприятиями, находящимися на общем режиме налогообложения, а именно предоставить покупателям возможность применять налоговые вычеты по НДС по их товарам (работам, услугам), что можно сделать двумя способами:

– внести дополнительный пункт в ст. 168 «Сумма налога, предъявляемая Продавцом Покупателю», согласно которому при реализации товаров (работ, услуг) предприятием, работающим в режиме ЕСХН, УСН, по требованию

Покупателя, расчетные документы, первичные учетные документы оформляются и счета-фактуры выставляются с выделением соответствующих сумм налога;

– предоставить право покупателю выводить сумму НДС, подлежащую вычету расчетным путем. При этом, на наш взгляд, наиболее предпочтителен первый вариант, он создает единообразие в применении законов.

Сравнительный анализ ЕСХН и общего режима налогообложения показывает, что ЕСХН выгоден только тем предприятиям, которые не ориентированы на техническое перевооружение, где преобладает ручной труд и/или серые схемы приобретения ресурсов. На наш взгляд, и ЕСХН, и УСН должны быть исключительными режимами для самых малых предприятий. Необходимо законодательно ограничить пороги деятельности на таких режимах единицами миллионов рублей, как в большинстве зарубежных стран.

Таким образом, реформирование налоговой системы, по нашему мнению, не должно сводиться только к предоставлению новых налоговых льгот взамен ликвидируемых, а может быть направлено на обеспечение таких условий налогообложения, которые бы учитывали специфику экономической деятельности, в том числе особенностей формирования финансовых потоков в сельском хозяйстве.

Список литературы

1. Отчет органов государственной власти Республики Татарстан за 2011 г. – URL: [http://www.gossov.tatarstan.ru/fs/site...struc/2_28\(otchet%20pril\).pdf](http://www.gossov.tatarstan.ru/fs/site...struc/2_28(otchet%20pril).pdf)

В редакцию материал поступил 21.01.12

Информация об авторах

Туфетулов Айдар Миралимович, доктор экономических наук, профессор, заместитель директора по научной деятельности, заведующий кафедрой налогов и права Института экономики и финансов, Казанский (Приволжский) федеральный университет

Адрес: 420012, Россия, г. Казань, ул. Бутлерова, 4
E-mail: ajdar-t@yandex.ru

Давлегшин Тахир Габдрашитович, генеральный директор, ЗАО «Волжский Мельник»
Адрес: 422002, Россия, г. Арск, ул. Трудовая, 2, тел.: (8436) 63-46-39
E-mail: shentmz@yandex.ru

Синникова Юлия Марселовна, кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры налогов и права Института экономики и финансов, Казанский (Приволжский) федеральный университет

Адрес: 420012, Россия, г. Казань, ул. Бутлерова, 4
E-mail: dragonfly_fly@mail.ru

A.M. TUFETULOV,

doctor of economics, professor

Kazan (Volga) federal university, Kazan, Russia

T.G. DAVLETSKIN,

director general

“Volzhskiy Mel’nik” Close Corporation, Arsk, Russia

YU.M. SINNIKOVA,

PhD (Economics), senior lecturer

Kazan (Volga) federal university, Kazan, Russia

FEATURES OF ADDED VALUE TAX CALCULATION IN TAXATION SYSTEM FOR AGRARIAN PRODUCERS

The article views the issues of applying the taxation system for agrarian producers, as well as problems arising when calculating the added value tax, and some ways of their solution. The authors propose amendments to Tax Code of the RF, to equal enterprises with special taxation regimes, and enterprises with common taxation regime.

Key words: taxation; special taxation regimes; common agrarian tax; added value tax; reforming of taxation system.

References

1. Otchet organov gosudarstvennoi vlasti Respubliki Tatarstan za 2011 g. (Report of state authorities of Tatarstan Republic of 2011), available at: [http://www.gossov.tatarstan.ru/fs/site...struc/2_28\(otchet%20pril\).pdf](http://www.gossov.tatarstan.ru/fs/site...struc/2_28(otchet%20pril).pdf)

Information about the authors

Tufetulov Aidar Miralimovich, doctor of economics, professor, deputy director on scientific work, head of the chair of taxes and law of Institute of economics and finance, Kazan (Volga) federal university

Address: 4 Butlerov str., 420012, Russia, Kazan

E-mail: ajdar-t@yandex.ru

Davletshin Takhir Gabdrashitovich, director general, “Volzhskiy Mel’nik” Close Corporation,

Address: 2 Trudovaya Str., 422002, Arsk, Russia, tel.: (8436) 63-46-39

E-mail: shentmz@yandex.ru

Sinnikova Yuliya Marselovna, PhD (Economics), senior lecturer of the chair of taxes and law of Institute of economics and finance, Kazan (Volga) federal university

Address: 4 Butlerov str., 420012, Kazan, Russia

E-mail: dragonfly_fly@mail.ru
