

УДК 336.221

Выбор режима налогообложения сельскохозяйственными товаропроизводителями

Кожанчиков Олег Игоревич

Кандидат экономических наук, доцент,
кафедра экономики и экономической безопасности,
Орловский филиал Российской академии народного хозяйства и государственной службы
при Президенте РФ,
302028, Российская Федерация, Орел, бульвар Победы, 5а;
e-mail: okozhanchikov@yandex.ru

Кожанчикова Наталья Юрьевна

Кандидат экономических наук, старший преподаватель,
кафедра финансов, инвестиций и кредита,
Орловский государственный аграрный университет,
302019, Российская Федерация, Орел, ул. Генерала Родина, 69;
e-mail: kojanchikova@mail.ru

Аннотация

Цель. В статье представлены возможные режимы налогообложения в аграрном секторе экономики и обоснованы подходы к его выбору.

Методология. В работе применены общие методы научного познания – анализ, синтез и сопоставление, а также методы экономического анализа сопоставления объектов согласно экономическим характеристикам.

Результаты. Большинство сельскохозяйственных товаропроизводителей предпочитают применять общий режим налогообложения, оставаясь плательщиками налога на добавленную стоимость, налога на прибыль и налога на имущество организаций. Единый сельскохозяйственный налог выбирает незначительное количество налогоплательщиков. Причины использования общего режима налогообложения связаны с предоставлением сельскохозяйственным организациям как федеральных, так и региональных налоговых льгот.

Заключение. Применяя общий режим налогообложения, сельскохозяйственные товаропроизводители пользуются федеральными льготами по НДС и по налогу на прибыль и региональными льготами по налогу на имущество организации. Наличие данных льгот является сдерживающим фактором применения специальных налоговых режимов в сельском

хозяйстве. В связи с этим можно предположить, что по мере сокращения налоговых льгот для сельскохозяйственных предприятий, применяющих общий режим налогообложения, всё большее их число будет делать выбор в пользу применения специальных налоговых режимов.

Для цитирования в научных исследованиях

Кожанчиков О.И., Кожанчикова Н.Ю. Выбор режима налогообложения сельскохозяйственными товаропроизводителями // Экономика: вчера, сегодня, завтра. 2016. № 6. С. 190-199.

Ключевые слова

Общий режим налогообложения, единый сельскохозяйственный налог, упрощенная система налогообложения, сельскохозяйственные товаропроизводители, аграрный сектор экономики, налоговые льготы.

Введение

Сельскохозяйственные товаропроизводители в ходе осуществления хозяйственной деятельности вправе выбрать режим налогообложения, позволяющий, с одной стороны, минимизировать налоговые платежи, а с другой – учесть интересы потребителей продукции в том случае, если они являются плательщиками НДС.

В правоприменительной практике принято различать два возможных режима налогообложения, используемых сельскохозяйственными товаропроизводителями: общий режим и специальный режим.

В Налоговом кодексе четко не дано определение общего режима налогообложения, но, исходя из смысла его применения, общий режим налогообложения предполагает исчисление для индивидуальных предпринимателей налога на имущество физических лиц и налога на доходы физических лиц, а для организаций – налога на имущество организаций и налога на прибыль организаций. При использовании общего режима как индивидуальные предприниматели, так и организации не являются плательщиками НДС. Что касается иных налогов, а также взносов в государственные социальные внебюджетные фонды, то в соответствии с ч. 1 НК РФ при наличии соответствующего объекта налогообложения они уплачиваются при применении сельхозтоваропроизводителями как общего, так и специального режима налогообложения.

Обзор литературы

К специальным налоговым режимам в сельскохозяйственном производстве в соответствии с НК РФ относят [Кожанчиков, Кожанчикова, 2015]:

- 1) единый сельскохозяйственный налог;
- 2) упрощенную систему налогообложения.

При применении специальных режимов налогообложения налогоплательщиками не уплачиваются те налоги, которые присущи общему режиму налогообложения, то есть индивидуальные предприниматели не уплачивают налог на имущество физических лиц и налог на доходы физических лиц, а организации – налог на имущество организаций и налог на прибыль организаций. Индивидуальные предприниматели и организации, применяющие специальные налоговые режимы, не являются плательщиками НДС. Вместо вышеперечисленных налогов организации и индивидуальные предприниматели уплачивают один единый налог, в зависимости от применяемого специального налогового режима.

Таким образом, квалифицирующим признаком применения или не применения специального налогового режима может выступать состав налогов, уплачиваемых налогоплательщиком [Кожанчиков, 2013].

Выплаты ЕСХН

В соответствии с ч. 2 НК РФ плательщиками ЕСХН признаются организации, индивидуальные предприниматели и крестьянские (фермерские) хозяйства, перешедшие на данный налоговый режим и являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями.

Небольшие сельскохозяйственные товаропроизводители вправе использовать также такой специальный налоговый режим, как упрощенная система налогообложения, и самостоятельно выбрать объект налогообложения – «доходы» или «доходы, уменьшенные на величину расходов» [Кожанчиков, Кожанчикова, 2016].

Специальные налоговые режимы, применяемые сельскохозяйственными товаропроизводителями, характеризуются прежде всего тем, что они применяются в целом к налогоплательщику, а не к отдельным видам деятельности налогоплательщика. В связи с этим единый сельскохозяйственный налог или упрощенная система налогообложения не может применяться налогоплательщиком одновременно с общим режимом налогообложения. Точно так же единый сельскохозяйственный налог не может сочетаться с упрощенной системой налогообложения.

Рассмотрим в табл. 1 статистические данные применения сельскохозяйственными организациями специального налогового режима [Регионы России..., 2015, 531].

Таблица 1. Количество организаций – налогоплательщиков ЕСХН за 2010–2014 гг.*

Показатели	2010 год	2011 год	2012 год	2013 год	2014 год	Среднегодовой темп роста (снижения), %
Число предприятий и организаций сельского хозяйства, охоты и лесного хозяйства, всего по России	193435	179933	169416	157998	149641	93,78
в т. ч. по ЦФО	43568	40686	38558	36870	35530	95,03
по Орловской области	1435	1333	1238	1183	1125	94,07

Продолжение таблицы 1

Число предприятий и организаций, находящихся на ЕСХН, всего по России	28944	28055	26394	24286	23586	95,01
в т. ч. по ЦФО	5148	4928	4537	4248	4093	94,43
по Орловской области	187	176	165	151	139	92,85
Удельный вес предприятий и организаций, находящихся на ЕСХН, из общего числа сельскохозяйственных предприятий по России	14,96	15,59	15,58	15,37	15,76	
по ЦФО	11,82	12,11	11,77	11,52	11,52	
по Орловской области	13,03	13,20	13,33	12,76	12,36	

* Рассчитано по данным ФНС России (Федеральная налоговая служба, www.nalog.ru) и данным ФСГС России (Федеральная служба государственной статистики, www.gks.ru).

Как видно из данных таблицы, на протяжении ряда лет сельскохозяйственные организации делают выбор в пользу общего режима налогообложения. Доля предприятий, применяющих единый сельскохозяйственный налог в РФ, находится в пределах 15-16 процентов от общего количества сельскохозяйственных организаций. На региональном уровне эта доля еще ниже, и для Центрального федерального округа она составляет 11-12 процентов, а для Орловской области – 12-13 процентов за 2010-2014 год.

То есть, несмотря на возможность, используя специальный налоговый режим, не уплачивать налог на добавленную стоимость, налог на прибыль и налог на имущество, сельскохозяйственные производители предпочитают использовать общий режим налогообложения.

В связи с этим необходимо рассмотреть причины применения общего режима налогообложения сельскохозяйственными организациями.

По нашему мнению, наличие льгот для сельскохозяйственных товаропроизводителей, применяющих общий режим налогообложения, является сдерживающим фактором перехода на специальные налоговые режимы.

Режим исчисления НДС и налога на имущество

Рассмотрим особенности исчисления налога на добавленную стоимость, налога на прибыль и налога на имущество сельскохозяйственными организациями.

В соответствии со статьей 164 ч. 2 НК РФ льготы для сельскохозяйственного производства по НДС заключаются в возможности применения пониженной налоговой ставки в размере 10 процентов при реализации продовольственных товаров.

Таким образом, сельскохозяйственные товаропроизводители, применяя общий режим налогообложения, при реализации своей продукции исчисляют НДС по 10 процентов, а к налоговому вычету берут НДС по 18 процентов. В результате сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет либо минимальна, либо даже она подлежит возмещению из бюджета.

Кроме того, при решении вопроса о применении специального налогового режима необходимо учитывать, является или нет основной покупатель сельскохозяйственной организации плательщиком НДС. Если основной потребитель – население, то проблемы не возникает, поскольку население не является плательщиком НДС. Если же покупателем являются организации и индивидуальные предприниматели – плательщики НДС, то они предпочтут приобретать сельскохозяйственную продукцию тоже у плательщика НДС, так как в этом случае они имеют право на налоговый вычет, и применение специального налогового режима сельскохозяйственным товаропроизводителем становится невыгодным.

В соответствии с ч. 2 НК РФ по налогу на прибыль льгота для сельскохозяйственных предприятий заключается в возможности применения нулевой налоговой ставки по деятельности, связанной с реализацией произведенной или переработанной ими собственной сельскохозяйственной продукции.

По налогу на имущество организаций специальных льгот для сельскохозяйственных организаций в настоящее время не предусмотрено. Однако налог на имущество организаций является региональным налогом, и в соответствии с НК РФ органы государственной власти субъектов РФ при введении региональных налогов на своей территории вправе устанавливать региональные налоговые льготы для отдельных категорий налогоплательщиков.

Результаты и обсуждение

В Орловской области налог на имущество организаций введен законом «О налоге на имущество организаций» от 25 ноября 2003 года № 364-ОЗ. В данном законе для сельскохозяйственных товаропроизводителей предусмотрены налоговые льготы как в виде пониженной ставки, так и в виде полного освобождения от уплаты налога. Так, в соответствии со статьей 2 закона от 25 ноября 2003 года № 364-ОЗ ставка налога устанавливается в размере 1,1 процента для организаций в отношении имущества, используемого ими исключительно и непосредственно в процессе производства сельскохозяйственной продукции, выращивания и лова рыбы.

В соответствии со статьей 3 закона от 25 ноября 2003 года № 364-ОЗ полностью освобождаются от налогообложения:

– организации, занимающиеся разведением молочного крупного рогатого скота, производством сырого молока, при условии, что численность среднегодового поголовья коров молочного стада, находящихся в собственности организации, составляет более 10 голов в расчете на 100 га сельскохозяйственных угодий, находящихся в пользовании у организации;

– организации, осуществляющие селекционно-гибридную работу по разведению племенных свиней, в отношении имущества, введенного в эксплуатацию и принятого на учет в качестве основных средств с 1 января 2015 года.

Заключение

Таким образом, применяя общий режим налогообложения, сельскохозяйственные товаропроизводители пользуются федеральными льготами по НДС и по налогу на прибыль и региональными льготами по налогу на имущество организации. Наличие данных льгот является сдерживающим фактором применения специальных налоговых режимов в сельском хозяйстве. В связи с этим можно предположить, что по мере сокращения налоговых льгот для сельскохозяйственных предприятий, применяющих общий режим налогообложения, всё большее их число будет делать выбор в пользу применения специальных налоговых режимов.

Библиография

1. Журавлева Т.А. Налоги и их роль в обеспечении продовольственной безопасности России // Экономика: вчера, сегодня, завтра. 2016. № 2. С. 116-135.
2. Журавлева Т.А. Перспективы налогового стимулирования инвестиций с учетом совершенствования подходов в налогообложении прибыли организаций // Научное обозрение. 2013. № 8. С. 163-167.
3. Журавлева Т.А. Условия качественного экономического роста и их приоритетность в экономике России // Финансы и кредит. 2007. № 10 (250). С. 18-24.
4. Журавлева Т.А., Гревцева Н.А. Региональная политика налогообложения: ее задачи и проблемы // Финансы и кредит. 2005. № 15 (183). С. 17-21.
5. Кожанчиков О.И. Классификация режимов налогообложения, применяемых налогоплательщиками // Налоги: федеральный научно-практический журнал. 2013. № 1. С. 2-3.
6. Кожанчиков О.И., Кожанчикова Н.Ю. Оптимизация налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей на региональном уровне // Фундаментальные и прикладные исследования в области экономики и финансов: материалы и доклады международной научно-практической конференции. Орел: Орловский филиал РАНХиГС, 2015. С. 321-323.
7. Кожанчиков О.И., Кожанчикова Н.Ю. Упрощенная система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей // Экономика: вчера, сегодня, завтра. 2016. № 3. С. 48-57.
8. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): федер. закон Рос. Федерации от 05.08.2000 № 117-ФЗ: принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 19.07.2000: одобр. Советом Федерации Федер. Собр. Рос. Федерации 26.07.2000: ввод. Федер. законом Рос. Федерации от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2009. № 52. Ч. 1. Ст. 6455.

9. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): федер. закон Рос. Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ: принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 16.07.1998: одобр. Советом Федерации Федер. Собр. Рос. Федерации 17.07.1998: введ. Федер. законом Рос. Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824.
10. Никулина Е.В. и др. Экономика региона: проблемы, стратегия, мониторинг. М.: Научное обозрение, 2014. 143 с.
11. О налоге на имущество организаций: закон Орловской области от 25.11.2003 № 364-ОЗ (с изм. от 10.11.2015): принят областным Советом народных депутатов 21.11.2003. URL: <http://docs.cntd.ru/document/974207384>
12. Регионы России. Социально-экономические показатели. 2015: стат. сб. М.: Росстат, 2015. 1266 с. URL: http://www.gks.ru/free_doc/doc_2015/region/reg-pok15.pdf
13. Anderson K., Rausser G., Swinnen J. Political economy of public policies: insights from distortions to agricultural and food markets // *Journal of Economic Literature*. 2013. Vol. 51. No. 2. P. 423-477.
14. Del Granado F.J.A., Coady D., Gillingham R. The unequal benefits of fuel subsidies: A review of evidence for developing countries // *World Development*. 2012. Vol. 40. No. 11. P. 2234-2248.
15. Dethier J.J., Effenberger A. Agriculture and development: A brief review of the literature // *Economic Systems*. 2012. Vol. 36. No. 2. P. 175-205.
16. Grote U. Can we improve global food security? A socio-economic and political perspective // *Food Security*. 2014. Vol. 6. No. 2. P. 187-200.
17. Maltoglou I., Koizumi T., Felix E. The status of bioenergy development in developing countries // *Global Food Security*. 2013. Vol. 2. No. 2. P. 104-109.
18. Schreinemachers P., Tipraqsa P. Agricultural pesticides and land use intensification in high, middle and low income countries // *Food Policy*. 2012. Vol. 37. No. 6. P. 616-626.

The choice of tax treatment by agricultural commodity producers

Oleg I. Kozhanchikov

PhD in Economics, Associate Professor,
Department of economics and economic security,
Orel Branch of Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration,
302028, 5a Pobedy boulevard, Orel, Russian Federation;
e-mail: okozhanchikov@yandex.ru

Natal'ya Yu. Kozhanchikova

PhD in Economics, Senior Lecturer,
Department of finance, investments and credit,
Orel State Agrarian University,
302019, 69 Generala Rodina str., Orel, Russian Federation;
e-mail: kojanchikova@mail.ru

Abstract

Objective. The article presents possible tax treatments in the agrarian sector of economy, and approaches to its choice are substantiated.

Methodology. The authors of the article apply general methods of scientific cognition – analysis, synthesis and comparison, and the methods of economic analysis of comparing objects according to economic characteristics are used as well.

Results. The majority of agricultural commodity producers prefer applying general tax treatment, meanwhile remaining to be payers of value added tax, profit tax and tax on property of organizations. A single agricultural tax is chosen by a few number of tax payers. The reasons for using the general tax treatment is connected with providing tax benefits to agricultural organizations, both federal and regional.

Conclusion. Applying the general tax treatment, agricultural commodity producers use federal benefits for VAT and income tax and regional tax exemptions for the property of the organization. The presence of these benefits have a deterrent effect on applying special tax treatments in agriculture. In this regard, one can assume that while reducing tax benefits for agricultural enterprises, applying general tax treatment, more and more organizations will make a choice in favour of specific tax regimes.

For citation

Kozhanchikov O.I., Kozhanchikova N.Yu. (2016) Vybor rezhima nalogooblozheniya sel'skokhozyaistvennymi tovaroproizvoditelyami [The choice of tax treatment by agricultural commodity producers]. *Ekonomika: vchera, segodnya, zavtra* [Economics: Yesterday, Today and Tomorrow], 6, pp. 190-199.

Keywords

General tax treatment, single agricultural tax, simplified taxation system, agricultural commodity producers, agrarian sector of economics, tax benefits.

References

1. Anderson K., Rausser G., Swinnen J. (2013) Political economy of public policies: insights from distortions to agricultural and food markets. *Journal of Economic Literature*, 51 (2), pp. 423-477.

2. Del Granado F.J.A., Coady D., Gillingham R. (2012) The unequal benefits of fuel subsidies: A review of evidence for developing countries. *World Development*, 40 (11), pp. 2234-2248.
3. Dethier J.J., Effenberger A. (2012) Agriculture and development: A brief review of the literature. *Economic Systems*, 36 (2), pp. 175-205.
4. Grote U. (2014) Can we improve global food security? A socio-economic and political perspective. *Food Security*, 6 (2), pp. 187-200.
5. Kozhanchikov O.I. (2013) Klassifikatsiya rezhimov nalogooblozheniya, primenyaemykh nalogoplatel'shchikami [Classification of regimes of taxation applied by taxpayers]. *Nalogi: federal'nyi nauchno-prakticheskii zhurnal* [Taxes: federal scientific and practical journal], 1, pp. 2-3.
6. Kozhanchikov O.I., Kozhanchikova N.Yu. (2015) Optimizatsiya nalogooblozheniya sel'skokhozyaistvennykh tovaroproizvoditelei na regional'nom urovne [Optimization of taxation of agricultural commodity producers at the regional level] *Fundamental'nye i prikladnye issledovaniya v oblasti ekonomiki i finansov: materialy i doklady Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii* [Fundamental and applied studies in economics and finances: materials and reports of International scientific-practical conference]. Orel: Orel Branch of the Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, pp. 321-323.
7. Kozhanchikov O.I., Kozhanchikova N.Yu. (2016) Uproshchennaya sistema nalogooblozheniya dlya sel'skokhozyaistvennykh tovaroproizvoditelei [Simplified tax system for agricultural commodity producers]. *Ekonomika: vchera, segodnya, zavtra* [Economics: Yesterday, Today and Tomorrow], 3, pp. 48-57.
8. Maltsoglou I., Koizumi T., Felix E. (2013) The status of bioenergy development in developing countries. *Global Food Security*, 2 (2), pp. 104-109.
9. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' pervaya): feder. zakon Ros. Federatsii ot 31.07.1998 № 146-FZ: prinyat Gos. Dumoi Feder. Sobr. Ros. Federatsii 16.07.1998: odobr. Sovetom Federatsii Feder. Sobr. Ros. Federatsii 17.07.1998: vvod. Feder. zakonom Ros. Federatsii ot 31.07.1998 № 146-FZ [Tax Code of the Russian Federation (Part 1): Federal Law of the Russian Federation No. 146-FZ of July 31, 1998] (1998). *Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii* [Collected legislation of the Russian Federation], 31, Art. 6455.
10. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' vtoraya): feder. zakon Ros. Federatsii ot 05.08.2000 № 117-FZ: prinyat Gos. Dumoi Feder. Sobr. Ros. Federatsii 19.07.2000: odobr. Sovetom Federatsii Feder. Sobr. Ros. Federatsii 26.07.2000: vvod. Feder. zakonom Ros. Federatsii ot 05.08.2000 № 117-FZ [Tax Code of the Russian Federation (Part 2): Federal Law of the Russian Federation No. 117-FZ of August 5, 2000] (2009). *Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii* [Collected legislation of the Russian Federation], 1 (52), Art. 6455.
11. Nikulina E.V. et al. (2014) *Ekonomika regiona: problemy, strategiya, monitoring* [Economics of the region: problems, strategy, monitoring]. Moscow: Nauchnoe obozrenie Publ.
12. O naloge na imushchestvo organizatsii: zakon Orlovskoi oblasti ot 25.11.2003 № 364-OZ (s izm. ot 10.11.2015): prinyat oblastnym Sovetom narodnykh deputatov 21.11.2003 [On the tax

- on property of organizations: Law of the Orel Region No. 364-OZ of November 25, 2003]. Available at: <http://docs.cntd.ru/document/974207384> [Accessed 12/06/16].
13. Regiony Rossii. Sotsial'no-ekonomicheskie pokazateli. 2015: statisticheskii sbornik [Regions of Russia. Socio-economic indicators. 2015: statistic collection]. Moscow. Available at: http://www.gks.ru/free_doc/doc_2015/region/reg-pok15.pdf [Accessed 12/06/16].
 14. Schreinemachers P., Tipraqsa P. (2012) Agricultural pesticides and land use intensification in high, middle and low income countries. *Food Policy*, 37 (6), pp. 616-626.
 15. Zhuravleva T.A. (2016) Nalogi i ikh rol' v obespechenii prodovol'stvennoi bezopasnosti Rossii [Taxes and their role in ensuring food security in Russia]. *Ekonomika: vchera, segodnya, zavtra* [Economics: Yesterday, Today and Tomorrow], 2, pp. 116-135.
 16. Zhuravleva T.A. (2013) Perspektivy nalogovogo stimulirovaniya investitsii s uchetom sovershenstvovaniya podkhodov v nalogooblozhenii pribyli organizatsii [Prospects of tax incentives of investments taking into account improvement of approaches in the taxation of profit of the organizations]. *Nauchnoe obozrenie* [Science review], 8, pp. 163-167.
 17. Zhuravleva T.A. (2007) Usloviya kachestvennogo ekonomicheskogo rosta i ikh prioritnost' v ekonomike Rossii [Conditions of qualitative economic growth and its priority in the economy of Russia]. *Finansy i kredit* [Finance and credit], 10 (250), pp. 18-24.
 18. Zhuravleva T.A., Grevtseva N.A. (2005) Regional'naya politika nalogooblozheniya: ee zadachi i problemy [Regional policy of taxation: its tasks and problems]. *Finansy i kredit* [Finance and credit], 15 (183), pp. 17-21.