

УДК 336.225.531 : 338.43

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ АГРАРНОГО СЕКТОРА: ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ И ОТЕЧЕСТВЕННАЯ ПРАКТИКА

Ю.Н.Самылина

Тверской филиал Московского государственного университета экономики, статистики и информатики», г. Тверь

В статье раскрывается состав налогов, взимаемых с сельскохозяйственных товаропроизводителей в России и в развитых странах. Особое внимание уделено характеристике льготного налогообложения в сельском хозяйстве зарубежных стран, дана оценка практики налогообложения сельскохозяйственных производителей в России, с целью оптимизации налоговой нагрузки аграрного сектора экономики.

***Ключевые слова:** сельскохозяйственные товаропроизводители, льготное налогообложение, налогоплательщик, налог, налоговая ставка.*

Состав налогов, взимаемых с сельскохозяйственных товаропроизводителей в России и в развитых странах

Проблема оптимизации системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей в настоящее время решена не в полной мере. В этой связи налоговая политика государства должна быть направлена на облегчение налогового бремени на сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Налоговые системы подавляющего числа зарубежных стран характеризуются льготным налогообложением сельского хозяйства. Субъектами налоговых отношений в аграрном секторе являются налогоплательщики – сельскохозяйственные организации (юридические лица) и фермерские хозяйства (физические лица).

Состав налогов, взимаемых с сельскохозяйственных товаропроизводителей в России и в развитых странах примерно одинаков, он включает такие прямые налоги как подоходный налог и корпорационный налог (налог на прибыль корпораций), земельный налог и косвенные – налог на добавленную стоимость и налог с продаж. Кроме того, сельскохозяйственные производители уплачивают социальные налоги, а так же ряд местных налогов.

Основными налогами, взимаемыми с сельскохозяйственных товаропроизводителей, являются налоги с доходов (корпоративный

или подоходный), земельный налог, а так же социальные налоги (табл. 1).

Таблица 1

Основные виды налогов в сельском хозяйстве зарубежных стран (2)

Виды налогов	США	Франция	Италия	Великобритания	Германия	Россия
Местные налоги	+	+	+	+	-	+
Социальные налоги	+	+	+	+	+	+
Прямые налоги, в т.ч.:						
Подоходный налог	+	+	+	+	+	+
Налог на прибыль	+	+	+	+	+	+
Земельный налог	+	+	+	+	+	+
Налог на имущество	+	+	+	-	+	+
Косвенные налоги, в т.ч.:						
НДС	-	+	+	+	+	+
Налог с продаж	+	-	-	-	-	+

Налогообложение сельскохозяйственных товаропроизводителей в России имеет ряд особенностей, характерных только для этой отрасли:

Во-первых, им предоставляется право либо остаться на общем режиме налогообложения, либо применять систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Во-вторых, даже находясь на общем режиме налогообложения, сельскохозяйственные предприятия и крестьянские фермерские хозяйства имеют большое количество льгот.

В-третьих, законодательно установленная Система налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей (гл. 26.1 НК РФ), которую могут вводить в своих регионах субъекты Российской Федерации, предусматривает замену единым сельскохозяйственным налогом ряда других налоговых платежей. Сельскохозяйственные товаропроизводители, плательщики единого сельскохозяйственного налога освобождены от уплаты налога на

прибыль, НДС и налога на имущество организаций (юридические лица) и от налога на доходы физических лиц, НДС, налога на имущество физических лиц (фермеры).

Из всей совокупности налогов, находясь на общем режиме налогообложения, сельскохозяйственные товаропроизводители – юридические лица, признаются налогоплательщиками НДС, налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций, транспортного налога и земельного налога.

Крестьянские фермерские хозяйства, как физические лица, являются плательщиками таких налогов как НДС, НДФЛ, транспортный налог, налог на имущество физических лиц и земельный налог.

Характеристика льготного налогообложения прямыми налогами в сельском хозяйстве

Прямые налоги – это налоги на имущество или доход. Учитывая, что земля служит основным средством производства в сельском хозяйстве и, естественно, она является и объектом налогообложения. Как и в России, так и в развитых странах земельные налоги относятся к местным налогам. Налоговая база стоимостная, она формируется исходя из кадастровой стоимости земельного участка. Кадастровая оценка земли, как известно, ниже рыночной, поэтому само по себе это можно расценивать как налоговые льготы.

Кроме того, льготное налогообложение земельным налогом сельскохозяйственных товаропроизводителей дополняет и условие применение пониженных ставок по землям сельскохозяйственного назначения. Этот льготный подход к налогообложению земли в аграрном секторе, где земля является основным средством производства, представляет собой важный принцип льготного налогообложения сельского хозяйства.

Например, в Германии и во Франции поземельный налог определен двух видов: налог А и налог В. Налогом А облагаются земли, используемые в сельском и лесном хозяйстве, налогом В – прочие земельные владения. Основой для исчисления поземельного налога является рентная стоимость участка, рассчитанная на основе усредненного чистого дохода. Ставка налога на сельскохозяйственные земли в разных странах определяется по-разному. Например, в Германии ставка налога образуется из двух частей: основной, устанавливаемой в централизованном порядке, и надбавки общины, устанавливаемой в зависимости от состояния местных бюджетов.

В Канаде ставка налога варьирует по провинциям: в провинции Альберта, например, он взимается с 65% рыночной стоимости земли, в провинции Саскачеван – налог взимается с 60% рыночной стоимости земли. Вся сумма сельскохозяйственного земельного

налога поступает в местные бюджеты. Оценка земли производится с учетом производственного использования, рельефа местности, плодородия и наличия инфраструктуры. Балансовая стоимость сельскохозяйственной земли оценивается по минимальному уровню, чтобы максимально снизить налоговую нагрузку на фермеров.

В Италии для сельскохозяйственных кооперативов, расположенных в горных, малопригодных для ведения сельского хозяйства районах, ставка земельного налога снижена на 50%; кооперативы по мелиорации, действующие в горных районах полностью освобождаются от уплаты земельного налога. Они платят только налог на недвижимость (помимо земли) и регистрационный (2).

В России в части взимания земельного налога в отношении земельных участков, отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства установлена ставка 0,3%, что значительно ниже общей ставки по прочим видам землепользования – 1,5% (п.п.1, п.1, ст.394).

Законы многих стран предусматривают также и другие способы предоставления льгот по земельному налогу:

- полное исключение сельскохозяйственных земель из налогообложения (например, в Великобритании);

- альтернатива уплате земельного налога. В ряде штатов США предусмотрена возможность применения пониженной ставки подоходного налога, либо налоговый кредит;

- освобождение от переоценки земельной стоимости. Земли, на которых осуществляются дренажные, ирригационные работы, посадка плодовых деревьев, во Франции, например, временно не переоцениваются зарубежный опыт налогового стимулирования аграрного сектора экономики (4).

Прямые налоги в основном представлены налогами с доходов. Для организаций (корпораций) это налог на прибыль или корпорационный налог; для фермеров – подоходный налог. При исчислении налога на прибыль ставки налога существенно зависят от размера предприятий и их рентабельности. Дифференциация ставок налогообложения очень высокая: в Великобритании – от 5 до 40% прибыли, в Италии – от 12 до 62%, в Нидерландах – от 16 до 72%.

Наряду с семейными формами сельскохозяйственное производство в большинстве развитых стран осуществляют корпорации. Они платят подоходный налог по повышенным ставкам – от 35 до 85% прибыли. Однако, в 1980-х годах в США, Великобритании, ФРГ, Франции и ряде других стран были проведены крупные налоговые мероприятия, направленные на снижение налогов, упрощение механизмов действия налоговых систем.

Так, в США, начиная с 1988 г. налоговые ставки на прибыль в сельском хозяйстве установлены в размере 15 и 28%, тогда как по предыдущему закону они составляли 11; 15; 28; 35 и 38,5% с 14 - тью промежуточными ставками. Максимальная ставка налога на прибыль крупных компаний сокращена с 46% до 33%.

Фермерские хозяйства, имеющие до 50 тыс. долларов годовой прибыли, облагаются налогом по ставке 15%, со следующих 25 тыс. долларов – 28%. Для корпораций ставка – 33% – взимается при годовой прибыли свыше 335 тыс. долларов. Это еще раз подтверждает тот факт, что в странах с развитой экономикой государство оказывает определенную помощь всем, в т.ч. и небольшим хозяйствам, однако концентрируется она в относительно высокоэффективных, крупных товарных хозяйствах (2).

Российская практика налогообложения прибыли сельхозорганизаций, отвечающих критериям сельскохозяйственного товаропроизводителя, осуществляется по ставке 0 % в отношении деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными налогоплательщиками собственной сельскохозяйственной продукции (п. 1, ст. 284 НК РФ).

В соответствии с п. 2 ст. 346.2 НК РФ сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку и реализующие эту продукцию, при условии, если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций и индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70 процентов, а также сельскохозяйственные потребительские кооперативы.

Сельскохозяйственными товаропроизводителями также признаются градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации, численность работающих в которых с учетом совместно проживающих с ними членов семей составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта.

В отношении доходов членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемых от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации, так же установлено льготное налогообложение – их доходы не подлежат налогообложению в течение пяти лет, считая с года регистрации указанного хозяйства (п. 14, ст. 217 НК РФ).

В аграрном секторе экономики России при взимании транспортного налога так же предоставляются льготы сельскохозяйственным товаропроизводителям, как организациям, так и КФХ в виде исключения из объекта налогообложения тракторов, самоходных комбайнов всех марок, специальных автомашин (молоковозов, скотовозов, специальных машин для перевозки птицы, машин для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированных на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемых при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции (п.п.5, п.2, ст.358).

Сельскохозяйственные производители пользуются дополнительными налоговыми льготами по сравнению с лицами, занятыми в других отраслях экономики.

Основными исключениями из общего порядка налогообложения являются:

- упрощенный порядок расчета налога и ведения бухгалтерской отчетности. Например, во Франции, Германии фермеры с низким уровнем доходов не обязаны вести никакой бухгалтерии. Сумма налога для них рассчитывается на основе кадастрового или совокупного дохода;

- применение необлагаемого налогового минимума. Например, в Италии минимальный облагаемый размер дохода для сельскохозяйственных кооперативов и кооперативов по переработке сельскохозяйственной продукции в 2,5 раза выше, чем для других кооперативов. Налогооблагаемый минимум и максимум пересматриваются, т.е. индексируются на рост цен;

- применение системы налоговых вычетов. Например, в Германии помимо вычетов, распространяющихся на всех граждан страны, установлен специальный вычет для лиц, получающих доходы от сельского и лесного хозяйства;

- уменьшение налогооблагаемой базы (выплаты в фонд социального страхования, расходы на профобразование, выручка от продажи земли, оборудования или скота и пр.);

- ускоренный порядок амортизации основных фондов. В сельском хозяйстве такой порядок предусмотрен практически во всех странах;

- возможность изменения налогового периода. Во Франции фермеры с определенным уровнем дохода вправе установить для себя производственный цикл, не совпадающий с календарным годом, а в США они имеют возможность уплачивать налог раз в три года (с усредненного дохода) (4);

– применение специального режима налогообложения. В России установлена система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Рассмотрение основных элементов единого сельскохозяйственного налога позволяет заключить, что применение системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей позволило существенно снизить уровень налоговой нагрузки в целом на аграрный сектор. Объектом налогообложения по ЕСХН признаются доходы, уменьшенные на величину расходов (п. 2 ст. 346.5 НК РФ). Налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов. Доходы и расходы определяются кассовым методом, при этом форма расчетов не имеет значения: денежные, имущественные, взаимозачеты.

Таким образом, при кассовом методе доходы учитываются, только если они фактически получены. То есть, если в распоряжение организации поступили денежные средства, иное имущество, работы, услуги, имущественные права. Кроме того, доход нужно признать во всех случаях погашения должником своего долга, т.е. когда числящаяся в учете дебиторская задолженность списывается.

Ставка единого сельскохозяйственного налога 6 %. Для сравнения: ставка единого налога при упрощенной системе налогообложения составляет 15% (при выборе объекта «доходы – расходы»), а ставка налога на прибыль 20% (5, с.283).

Как видим, при налогообложении сельскохозяйственных товаропроизводителей основное предпочтение при выборе видов налогов отдается прямым налогам, на которые приходится подавляющая часть общих доходов от налогообложения. При этом сельское хозяйство, пользуется и льготным косвенным налогообложением. Основным косвенным налогом является налог на добавленную стоимость (НДС в европейских странах, и налог с оборота – в США).

Принципы косвенного налогообложения в сельском хозяйстве

Косвенное налогообложение сельского хозяйства строится на следующих принципах:

– Освобождение от налогообложения или льготное налогообложение. Например, в ряде стран Евросоюза порядок налогообложения зависит от уровня дохода фермера. В некоторых странах сельскохозяйственная продукция не облагается НДС, в этом случае косвенное налогообложение призвано стимулировать потребительский спрос. Такой подход хотя не имеет прямого воздействия на сельскохозяйственное производство, но опосредованно поддерживает аграрный сектор.

– Получение льгот при приобретении средств производства. Сельскохозяйственные производители получают льготы по уплате НДС при приобретении средств производства. В Германии, например, НДС взимается по системе усредненных ставок. НДС на сельскохозяйственную продукцию устанавливается на уровне, соответствующем среднему уровню НДС на средства производства для сельского хозяйства. Так, НДС на средства производства устанавливается на уровне 16%, фермеры уплачивают только половину (8%) при их покупке (2).

– Снижение налоговой нагрузки по НДС при помощи налоговых вычетов и дифференциации ставок налога на приобретаемые сельскохозяйственными предприятиями средства производства и ставок НДС при продаже сельскохозяйственной продукции. В Германии ставка этого налога составляет 19%, при этом ставка по которой облагается сельскохозяйственная продукция и продовольствие, составляет только 7% (3).

Отметим, что в России ставка НДС при реализации сельскохозяйственной продукции (скота и птицы в живом весе, зерна, зерновых отходов, молока и т.д.) составляет 10% при основной ставке налога – 18% (п.2, ст. 164 НК РФ). Выгодность установленного порядка исчисления НДС сельскохозяйственными товаропроизводителями подтверждает и тот факт, что «входной» НДС, как правило, исчисляется по ставке 18%, что значительно уменьшает сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет производителями аграрной продукции.

Налоговая система США вообще не включает налог на добавленную стоимость, основным косвенным налогом там является налог с продаж. Объектом налогообложения является валовая выручка от продаж. Ставка налога различается в зависимости от штата, поскольку налог этот не федерального значения. В среднем ставка налога с продаж составляет 5 - 8,5% (2).

Уплата социальных налогов сельскохозяйственными товаропроизводителями

Так называемые социальные налоги сельскохозяйственные товаропроизводители уплачивают так же, как и налогоплательщики других сфер экономики. Уплата социальных налогов дает право сельскохозяйственным товаропроизводителям и работникам пользоваться государственной системой социального страхования.

В странах с сильной системой государственного регулирования значение социальных выплат в общем налоговом бремени аграрного сектора достаточно высоко по сравнению с другими налогами (Италия, Франция), в других странах их удельный вес ниже (США, Великобритания).

В некоторых европейских странах, например в Италии, фермеры в обязательном порядке должны осуществлять социальные выплаты в фонд страхования по инвалидности и в фонд страхования по болезням. Сельхозпроизводители с невысоким уровнем годового дохода освобождаются от осуществления социальных платежей, хотя на них распространяется режим получения выплат от государства, предусмотренный для всех налогоплательщиков.

В США, Великобритании фермеры не имеют льгот по уплате социальных платежей. При этом расходы на социальное страхование между фермером-работодателем и наемными рабочими делятся пополам, каждый платит половину соответственно от дохода и фонда заработной платы, в отличие от многих стран ЕС, где большую часть расходов на социальное страхование несет работодатель. Более того, налогом облагается не весь фонд заработной платы, а только часть (4).

В России взносы в государственные внебюджетные социальные фонды являются обязательными как при общем, так и при применении специальных налоговых режимов. Страховые взносы начисляются на любые выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц по трудовым, гражданско-правовым и авторским договорам. Но при этом сельскохозяйственные товаропроизводители входят в группу плательщиков взносов, которым предоставляются льготы.

Тарифы (размер) страхового взноса на единицу измерения базы для начисления страховых взносов представлены в таблице 2.

Т а б л и ц а 2

Тарифы страховых взносов в государственные социальные внебюджетные фонды, %

База для начисления страховых взносов (до установленной предельной величины)	Тариф страхового взноса	
	для страхователей, не имеющих льгот, %	для сельскохозяйственных товаропроизводителей
ПФР	22,0	21,0
ФСС	2,9	2,4
ФФОМС	5,1	3,7
Итого	30,0	27,1

Как видим из представленных данных, тарифы страховых взносов для работодателей – сельскохозяйственных товаропроизводителей несколько ниже, чем для остальных категорий. Но, учитывая общий уровень налоговой нагрузки на предприятие и уровень доходности в аграрном секторе, представляется необходимым дальнейшее снижение страховых тарифов (5, с.115).

Опыт политики налогообложения аграрного сектора зарубежных стран позволяет сделать вывод о необходимости дифференциации налоговых ставок; сбалансированности уровня развития села и налоговой нагрузки. Кроме того, величина налоговых изъятий должна соответствовать общеэкономической ситуации в стране.

Применение системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей позволило существенно снизить уровень налоговой нагрузки в целом на аграрный сектор. Налоговая политика государства и в дальнейшем должна быть направлена на облегчение налогового бремени на сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Список литературы

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая, вторая) от 30.07.1998 г. №148-ФЗ, от 05.08.2000г. №117-ФЗ (в редакции от 03.12.2013 г.).
2. Ефимова Е. А. Мировой опыт социального регулирования в системе налогообложения аграрного сектора экономики / Научный журнал КубГАУ. №74(10). 2011.
3. Кухаренко В.Б., Тюрюков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран. М.: РАГС, 2009 г.
4. Пьянова М.В. Зарубежный опыт налогового стимулирования аграрного сектора экономики //Налоги и налогообложение. 2009. № 8.
5. Самылина Ю.Н. Единый сельскохозяйственный налог как элемент налогового стимулирования аграрного сектора экономики. Партнерство бизнеса и образования в инновационном развитии региона /Сборник научных трудов Материалы XII Международной научно-практической конференции - ТФ МЭСИ 12.12.13 – 437 с.
6. Самылина Ю.Н., Соловьева А.Б. Региональный рынок сельскохозяйственной продукции: состояние, система ценообразования и налогообложения (на материалах Тверской области): монография /Тверской филиал МЭСИ, 2013. – 134с.

TAXATION IN AGRICULTURE: INTERNATIONAL EXPERIENCE AND NATIONAL PRACTICE

Yu. N. Samylina

Moscow state university in economics, statistics and informatics, Tver branch

The article reveals the structure of agricultural taxes in Russia and developed countries. The author specifies tax benefits abroad, assesses taxation practice in Russian agriculture for tax optimization.

Keywords: *agricultural producer, tax benefits, taxpayer, tax, tax rate.*

Об авторе

САМЫЛИНА Юлия Николаевна – кандидат экономических наук, зав. кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита Тверского филиала ГОУ ВПО «Московский Государственный Университет Экономики, Статистики и Информатики», e-mail: yusamylina@yandex.ru

About the author

SAMYLYNA Julija Nikolaevna – Philosophy Doctor in Economics, Head of Department of Accounting, Analysis and Auditing, Moscow state university in economics, statistics and informatics, Tver branch, e-mail: yusamylina@yandex.ru

References

1. Nalogovyj kodeks RF (chast' pervaja, vtoraja) ot 30.07.1998 g. №148-FZ, ot 05.08.2000g. №117-FZ (v redakcii ot 03.12.2013 g.).
2. Efimova E. A. Mirovoj opyt social'nogo regulirovanija v sisteme nalogooblozhenie agrarnogo sektora jekonomiki / Nauchnyj zhurnal KubGAU. №74(10). 2011.
3. Kuharenko V.B., Tjuyrjukov N.N. Nalogovye sistemy zarubezhnyh stran. M.: RAGS, 2009 g.
4. P'janova M.V. Zarubezhnyj opyt nalogovogo stimulirovanija agrarnogo sektora jekonomiki //Nalogi i nalogooblozhenie. 2009. № 8.
5. Samylina Ju.N. Edinyj sel'skohozjajstvennyj nalog kak jelement nalogovogo stimulirovanija agrarnogo sektora jekonomiki. Partnerstvo biznesa i obrazovanija v innovacionnom razvitii regiona /Sbornik nauchnyh trudov Materialy XII Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoj konferencii - TF MJeSI 12.12.13 – 437 s.
6. Samylina Ju.N., Solov'eva A.B. Regional'nyj rynek sel'skohozjajstvennoj produkcii: sostojanie, sistema cenoobrazovanija i nalogooblozhenija (na materialah Tverskoj oblasti): monografija /Tverskoj filial MJeSI, 2013. – 134s.
- 7.