

РЕФОРМИРОВАНИЕ НДС И ЕДИНЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ***Тахир Габдрашитович ДАВЛЕТШИН**директор ООО «Буровые и нефтепромысловые насосы», Казань, Российская Федерация
shentmz@yandex.ru**История статьи:**Принята 23.01.2017
Принята в доработанном
виде 06.02.2017
Одобрена 20.02.2017
Доступна онлайн 15.03.2017

УДК 336.221.24

JEL: H21, H25, H30

Аннотация**Предмет и тема.** Особенности налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей, налоговая нагрузка и финансовые результаты в зависимости от режимов налогообложения, проблемы на границе общей системы налогообложения и специальных налоговых режимов. Проанализированы типичные ошибки при определении налоговой нагрузки и недостатки форм отчетности сельскохозяйственных товаропроизводителей по уплаченным налогам.**Цели.** Исследование уровня налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей.**Методология.** Общенаучные подходы и методы.**Результаты.** Проведен комплексный анализ состояния налогообложения в сельском хозяйстве России. Налоговая нагрузка на товаропроизводителей низка и составляет 6–8% от объема реализации (с учетом взносов в социальные фонды и налога на доходы физических лиц). Исследована роль учета НДС как основной причины разброса в оценке налоговой нагрузки. Включение в сумму налога уплаченного при приобретении товаров (работ, услуг) НДС предприятиями на общей системе налогообложения искажает всю структуру налоговой отчетности в сельском хозяйстве. Организации, применяющие единый сельскохозяйственный налог, имеют более высокую налоговую нагрузку по сравнению с аналогичными на общей системе, и больший уровень затрат, так как НДС, уплаченный при приобретении ресурсов, не возмещается, а относится на затраты по производству и реализации продукции. В результате сельскохозяйственные товаропроизводители на спецрежимах неконкурентоспособны по сравнению с аналогичными на общей системе налогообложения.**Выводы.** Специальные налоговые режимы в сельском хозяйстве не отвечают целям снижения налогового бремени, созданию более благоприятных экономических и финансовых условий деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей. Необходимы изменения в Налоговый кодекс РФ, приводящие к гармонизации налоговых режимов. Надо дать право ставить покупателям на вычет сумму налога в счетах-фактурах продавцов на специальных режимах, отменить п. 5 ст. 173 НК РФ. Предельный доход для работы на специальных налоговых режимах ЕСХН и УСН необходимо ограничить единицами миллионов рублей.**Ключевые слова:**общая система
налогообложения, единый
сельскохозяйственный
налог, гармонизация
налоговых режимов, налог
на добавленную стоимость,
косвенные налоги

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2017

Введение

Сельское хозяйство в современных условиях является одной из важнейших отраслей экономики, первоосновой жизни страны. В условиях глобализации, вхождения России в ВТО, климатических изменений и, как следствие, распространения кризисных явлений сельское хозяйство страны нуждается в активной государственной поддержке. Одним из наиболее эффективных

инструментов государственного регулирования является налогообложение.

Значительным шагом в совершенствовании налоговой системы страны стало введение в 2001 г. нового Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ), гл. 26.1 которого, «Система налогообложения для сельскохозяйственных производителей (единый сельскохозяйственный налог)», вступила в силу с 01.02.2002.

В соответствии с действующим налоговым законодательством сельскохозяйственные товаропроизводители имеют возможность выбора между применением общего режима

* Автор выражает глубокую признательность Министерству сельского хозяйства и продовольствия Республики Татарстан за предоставленные материалы при проведении исследования.

налогообложения (далее – ОСНО), или системы единого сельскохозяйственного налога (далее – ЕСХН), или упрощенной системы налогообложения (далее – УСН). Переход на уплату ЕСХН освобождает организацию от уплаты налога на прибыль, налога на имущество, налога на добавленную стоимость, за исключением уплаты НДС при ввозе товаров в РФ (п. 3 ст. 346.1 НК РФ), а также предоставляет пониженные тарифы страховых взносов во внебюджетные фонды (до 2014 г.).

Введение специального налогового режима для сельскохозяйственных товаропроизводителей было направлено на упрощение порядка налогообложения субъектов сельского хозяйства, на создание более благоприятных экономических и финансовых условий их деятельности.

Следует отметить, что в НК РФ отсутствует прямое указание на льготный характер специальных налоговых режимов, тем не менее они призваны облегчить налоговое бремя предпринимателей. Данный вывод подтверждается не только системным толкованием соответствующих норм НК РФ, но и официальными разъяснениями органов исполнительной власти. В розничной торговле и сфере оказания услуг населению переход на специальный режим налогообложения УСН дает значительную экономию по налогам по сравнению с ОСНО, что не реализуется в производственной сфере [1].

ЕСХН и ОСНО

Особенностью налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей является то, что в отношении большинства видов производимой ими продукции установлена пониженная налоговая ставка НДС в размере 10%.

Вместе с тем значительная часть приобретаемых сельскохозяйственными товаропроизводителями ресурсов (строительные материалы, техника, электроэнергия, ГСМ, удобрения и др.) подлежит налогообложению по ставке 18%. На практике получается, что сумма НДС, уплаченная поставщикам товаров (работ, услуг), оказывается примерно равной,

а то и выше, чем полученная от покупателей [2], то есть сумма налога к уплате в бюджет незначительная, а зачастую вместо уплаты НДС в бюджет сельскохозяйственные товаропроизводители имеют право на получение возмещения налога из бюджета в сумме этой разницы. Таким образом, НДС для них, как правило, налог с отрицательным знаком [2].

Так, по данным статистической налоговой отчетности ФНС России (форма 1-НОМ), сумма возмещения из бюджета НДС по виду экономической деятельности «Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство» в 2012 г. составила 23,4 млрд руб., в 2013 г. – 26,8 млрд руб., в 2014 г. – 14,4 млрд руб. Выручка организаций составила: 1 496,5 млрд руб. в 2012 г., 1 572,6 млрд руб. в 2013 г. и 1 891,7 млрд руб. в 2014 г. (табл. 1), соотношение суммы НДС с объемом реализации составляет 1–2% со знаком «минус», эта картина типична для всех крупных регионов.

Освобождение от налога на прибыль на специальном налоговом режиме ЕСХН также не дает преимущества, так как налогоплательщики на ЕСХН должны уплачивать налог в размере 6% от «доходы – расходы», а на ОСНО – установлена нулевая ставка налога на прибыль для экономической деятельности, связанной с реализацией произведенной и переработанной собственной сельхозпродукции. В отношении налога на имущество региональными законодательствами установлены пониженные ставки налога на имущество или же предоставляются субсидии на возмещение части затрат уплаченного налога на имущество предприятий.

Для сравнительного анализа налоговой нагрузки и финансовых показателей предприятий на ОСНО и ЕСХН необходимы статистические данные о денежной выручке, удельном весе сельскохозяйственных предприятий России на разных режимах налогообложения, количестве предприятий, применяющих тот или иной режим налогообложения, но этих данных нет. Из-за недостаточности статистической информации по России в целом будут использованы данные Министерства сельского хозяйства и

продовольствия Республики Татарстан (далее – МСХиП РТ), отражающие общероссийскую ситуацию (табл. 2).

Согласно табл. 2 доля организаций, применяющих ЕСХН, в Татарстане составила в 2013 г. 65,2% (по России в целом – 68,2%), ими реализуется 28,7% всей продукции (по России – около трети).

В табл. 3 приведены суммы налогов на прибыль, на имущество и добавленную стоимость сельхозпредприятий Республики Татарстан на ОСНО за 2012–2014 гг.

Согласно табл. 3 сумма налога на прибыль составляет 0,1% от объема реализации продукции предприятиями на ОСНО, налог на имущество по годам составил 0,1–0,7%, налог на добавленную стоимость – 1–1,5% со знаком «минус», таким образом, суммарный вклад этих налогов в бюджеты всех уровней незначительный или отрицательный.

Что касается налогов сельскохозяйственных товаропроизводителей на ЕСХН, единый налог всегда со знаком «плюс», как правило, налоговая нагрузка на них выше, чем на аналогичные предприятия на ОСНО. Также у предприятий на ЕСХН затраты выше: уплаченная ими сумма НДС при приобретении товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, в силу подп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ учитывается в стоимости и относится на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг) и, в отличие от ситуации при ОСНО, не возмещается из бюджета.

В результате организации, применяющие ЕСХН, имеют более высокие налоговую нагрузку и затраты на производство и реализацию продукции по сравнению с аналогичными организациями на ОСНО, неконкурентны с ними даже при реализации продукции конечному потребителю либо контрагенту, не являющемуся плательщиком НДС [1]. Необходимо отметить, что при реализации продукции, облагаемой по ставке 18%, налогоплательщики на УСН в такой ситуации оказываются примерно в равном конкурентном положении с теми, кто на ОСНО.

Еще более значительные потери несут сельскохозяйственные товаропроизводители на ЕСХН и УСН при реализации продукции заготовительным и перерабатывающим предприятиям, которые, как правило, на ОСНО: поставщики, не выставяющие счет-фактуру с выделенным НДС для них нежелательны. Монопольное положение последних позволяет им устанавливать цены на 10% ниже, чем для тех, кто на ОСНО. Это положение катастрофически ухудшает финансовые результаты сельскохозяйственных товаропроизводителей на специальных налоговых режимах, провоцирует их обращаться к серым схемам реализации через так называемые фирмы-прокладки [2].

Таким образом, ЕСХН не дает экономии по налогам и сборам по сравнению с ОСНО, не создает более благоприятных экономических и финансовых условий для деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей, в то же время значительно ухудшает их финансово-экономические показатели при реализации продукции заготовительным и перерабатывающим предприятиям из-за понижения цены продукции на сумму НДС, в данном случае на 10%, а также увеличивает криминальный фон, подпитывая фирмы-однодневки, являющиеся связующим звеном между сельскохозяйственными производителями на ЕСХН и УСН и переработчиками, заготовителями сельхозпродукции на ОСНО.

Необходимо отметить, значительное число сельскохозяйственных товаропроизводителей применяют режим налогообложения УСН, он предпочтителен для тех, кто совмещает сельское хозяйство с другими видами экономической деятельности. Поскольку уровень налогообложения и проблемы ЕСХН и УСН одни и те же, в дальнейшем не будем акцентировать внимание на УСН.

Существующие оценки налоговой нагрузки в сельском хозяйстве

Анализу проблем налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей посвящено множество исследований, налоговая нагрузка разными специалистами оценивается от 3% до 15%. Министерство

финансов РФ считает уровень налоговой нагрузки на сельскохозяйственные предприятия равным около 3%, отдельные эксперты называют цифры до 46%.

Разброс в оценке обусловлен, с одной стороны, применением различных методик расчета налоговой нагрузки на предприятия, составом налогов и сборов, включаемых в расчет, с другой – просто включением заведомо ошибочных (ложных) сумм налогов. При этом можно выделить следующие основные различия в методиках: учтены ли в расчете налоговой нагрузки НДС и косвенные налоги, с каким показателем они соотносятся – выручкой (с НДС или без) или добавленной стоимостью.

Так, в работе [3] приведены расчеты налоговой нагрузки по методике, установленной в директивах Евросоюза, в которой сумма налогов соотносится с добавленной стоимостью, и по методике Министерства финансов РФ, когда налоговая нагрузка определяется исходя из суммы налогов по отношению к сумме общих доходов предприятия. Для иллюстрации дифференциации по регионам приведены 11 субъектов с наибольшими различиями в размере налоговой нагрузки за 2014 г.: Республика Карелия – 22,89% и Краснодарский край – 46,5%, при этом источники статистических данных не приведены; также неясно, при применении какой методики появляются подобные результаты. Сделаны выводы о том, что большая часть субъектов РФ имеет средний уровень налоговой нагрузки 32–36,3% на сельхозпроизводителей, однако около 10 регионов России страдают от повышенного налогового бремени, в том числе Краснодарский край, Воронежская область. Данные ФНС РФ опровергают такие результаты.

Характерная ошибка при расчете налоговой нагрузки – ошибка при учете НДС, включение в общую сумму налога не «НДС к уплате в бюджет», а «Общая сумма налога, исчисленная» или уплаченного при приобретении товаров (работ, услуг) НДС

сельскохозяйственными товаропроизводителями на общей системе налогообложения.

В работе [4] налоговая нагрузка рассчитывается на основе данных системы профессионального анализа рынка и компаний «СПАРК» по данным бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций за 2011 г. Автор определяет структуру налогов регионов, приходит к выводу о том, что в среднем по России доля НДС в составе налогов составляет 36,8%, в регионах с развитым сельским хозяйством достигает 43%. Это не согласуется с объективными данными – в большинстве сельхозпредприятий НДС подлежит не уплате в бюджет, а возмещению: согласно данным ФНС по форме 1-НОМ в 2011 г. по РФ возмещено НДС из бюджета в сумме 14,8 млрд руб.

В результате автор приходит к ошибочному выводу о том, что налоговая нагрузка на сельскохозяйственных товаропроизводителей на ОСНО составляет 15,88%, на ЕСХН – 13,14%. В то же время в работе отмечается, что проведенный анализ налоговой нагрузки в Белгородской области показывает, что налоговая нагрузка в сельхозпредприятиях составляет 8–10%.

Аналогичные ошибки содержатся в отчетах и справках региональных министерств сельского хозяйства. Чтобы проанализировать корень ошибки, обратимся к информации по налогам и сборам по сельскохозяйственным предприятиям Республики Татарстан, предоставленной МСХиП РТ (табл. 4).

Соотношение общей суммы налогов и сборов к денежной выручке, согласно данным МСХиП РТ, составило $9,14:67,9 = 13,5\%$.

Анализ появления в табл. 4 суммы НДС, равной 4 202,5 млн руб., показывает, что она включена ошибочно. Согласно данным МСХиП РТ начислено НДС 4,63 млрд руб, возмещено из бюджета 0,41 млрд руб. (по данным ФНС РФ 1-НОМ в 2014 г. возмещено из бюджета 0,51 млрд руб.). Анализ отчетности сельскохозяйственных предприятий перед МСХиП РТ показывает,

4,2 млрд руб. – сумма НДС, уплаченная при приобретении товаров (работ, услуг) без учета капвложений. Разница в данных по возмещенной из бюджета сумме НДС (410 млн руб. у МСХиП РТ и 511 млн руб. у ФНС РФ) объясняется тем, что не все сельхозпредприятия отчитываются перед МСХиП РТ, а также в данные ФНС РФ включены предприятия лесной отрасли, которые не отчитываются перед МСХиП РТ.

Включив в табл. 3 сумму «НДС к возмещению в бюджет» – 410 млн руб., получим реальную сумму налогов 4 528 млн руб., и налоговую нагрузку на сельскохозяйственных товаропроизводителей Татарстана по данным МСХиП РТ: $4,528 : 67,9 = 6,7\%$ (с учетом НДС и страховых взносов).

Таким образом, необоснованное включение в общую сумму уплаченного при приобретении товаров (работ, услуг) НДС сельскохозяйственными товаропроизводителями на ОСНО приводит к неверным результатам в оценке налоговой нагрузки, искажает всю структуру налоговой отчетности в сельском хозяйстве, является основной причиной разброса в оценке налоговой нагрузки.

Для устранения неопределенности в оценке налоговой нагрузки в сельском хозяйстве необходимо внести изменения в «Отчет об отраслевых показателях деятельности организаций агропромышленного комплекса» формы № 6-АПК «Справка о налогах, сборах и страховых взносах». Эти изменения должны учитывать источники уплаты и экономическую сущность каждого из налогов, что даст адекватную картину по уплаченным налогам и сборам.

Структура налогов и сборов в сельском хозяйстве

Несмотря на то что на сайтах ФНС РФ и ФСГС РФ имеется исчерпывающая информация о налогах и сборах как по видам экономической деятельности, так и по регионам, состав и структура поступлений налоговых доходов от сельского хозяйства в бюджетную систему Российской Федерации изучены плохо.

Имеющиеся справки и отчеты о налогах бессистемны: налоги, включаемые в себестоимость, налог на прибыль, косвенные налоги сгруппированы по их фискальному значению и/или бюджетной принадлежности, а не по их экономическому содержанию. В табл. 5, составленной автором на основании данных ФНС РФ и ФСГС РФ, налоги сгруппированы в порядке, отражающем их источники уплаты и экономическое содержание:

- налог на прибыль;
- налоги, относимые на прибыль до ее налогообложения;
- налоги, включаемые в затраты на производство и реализацию продукции;
- страховые взносы в Пенсионный фонд, ФСС, ФОМС;
- прочие налоги;
- налоги на специальных режимах ЕСХН и УСН;
- НДФЛ (налоговый агент);
- косвенные налоги (НДС, акцизы).

Очевидно, в состав налогов и сборов, отражающих налоговую нагрузку, включаются: налог на прибыль, налоги, включаемые в затраты на производство и реализацию продукции, налоги, относимые на прибыль до ее налогообложения, страховые взносы в Пенсионный фонд, ФСС, ФОМС и прочие обязательные сборы.

Соотношение суммарных налогов (строка 7 табл. 4) и выручки в 2014 г. (табл. 1) составило 26,3 млрд руб. : 1 891,7 млрд руб. = 1,39%.

Соотношение суммарных страховых взносов (строка 8 табл. 4) и выручки в 2014 г. составило 67,1 млрд руб. : 1 891,7 млрд руб. = 3,55%.

Таким образом, сумма налогов и сборов, уплаченная сельхозпредприятиями России в 2014 г., равна 93,4 млрд руб., налоговая нагрузка – 4,94%.

Включение в налоговую нагрузку НДС дает вклад $42,4 : 1 891,7 = 2,2\%$; НДС –

14,4 : 1 891,7 = -0,8%, в сумме НДС и НДС дают нагрузку 2,2–0,8 = 1,4%.

Таким образом, налоговая нагрузка на сельское хозяйство, рассчитанная по методике Министерства финансов РФ, составила в 2014 г. 6,4%, при этом 35% налогов приходится на НДС, 55,3% – страховые взносы в социальные фонды. Этот показатель устойчив по годам и колеблется в диапазоне 5,5–8%.

Представляется, что НДС и косвенные налоги – НДС и акцизы – не следует включать в расчет налоговой нагрузки, так как предприятие уплачивает НДС из средств работников, а не из собственных денежных средств (налоговый агент), реальными плательщиками косвенных налогов (НДС и акцизы) являются конечные потребители. Для полноты оценки налоговой нагрузки целесообразно их включать в данные об уплаченных налогах справочно, что дало бы не только достоверную информацию об уплаченных НДС и НДС, но и общую картину финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

Налоговая нагрузка и отраслевая отчетность предприятий

Источником недостоверной информации о налоговой нагрузке на сельское хозяйство наряду с поверхностными материалами в научной литературе и СМИ выступают также региональные структуры Минсельхозпрода России. Так, анализ «Отчета об отраслевых показателях деятельности организаций Агропромышленного комплекса» формы № 6-АПК «Справка о налогах, сборах и страховых взносах» показывает: в графе «Начислено НДС» отражена «Общая сумма налога, исчисленная», вместо «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (возмещению из бюджета), по данным налогоплательщика», (которая, как правило, со знаком «минус»). В графе «Уплачено» отражена сумма НДС, уплаченная поставщикам при приобретении товаров (работ, услуг), вместо суммы НДС, уплаченной в бюджет (возмещенной из бюджета), что искажает ситуацию с реальным уровнем налогообложения сельскохозяйственных

товаропроизводителей. Поскольку эта сумма составляет приблизительно 8–12% от объема реализации, ошибка в сумме НДС приводит к кратному увеличению уровня налогообложения (табл. 3).

Для достоверности и большей информативности справок о налогах, сборах и страховых взносах необходимо внести изменения в форму № 6-АПК «Справка о налогах, сборах и страховых взносах»: сгруппировать и расположить налоги с учетом их экономической сущности, в основной части – налог на прибыль, налоги, сборы и обязательные платежи, которые включены в затраты на производство и реализацию продукции, а также налоги, относимые на прибыль до ее налогообложения или уплачиваемые из прибыли предприятия; в приложении – НДС и косвенные налоги (НДС и акцизы) справочно.

Для полноты картины необходим отдельный учет налогов и сборов предприятий на ЕСХН и УСН.

В настоящее время значительное количество сельскохозяйственных товаропроизводителей (65%) применяют ЕСХН, ими реализуется около трети сельхозпродукции, правильный выбор режима налогообложения – важная задача.

Для полноты информации о налогах и сборах в сельскохозяйственной отрасли необходим учет уплаченного НДС сельхозпредприятиями на специальных режимах ЕСХН и УСН при приобретении товаров (работ, услуг).

Сумму НДС, уплаченную предприятиями на ЕСХН, можно оценить исходя из данных ФСГС РФ. Структура материальных затрат предприятий на ОСНО и ЕСХН примерно одинакова и составляет приблизительно 60% в себестоимости (табл. 6).

Структура затрат на производство и реализацию продукции (товаров, работ, услуг) примерно одинакова в налоговых режимах ОСНО и ЕСХН, значительная часть материальных затрат – с НДС 18%, оценочная сумма НДС, уплаченная при приобретении товаров (работ, услуг), составляет

60·0,18=10,8 от себестоимости, что составляет примерно 8–10% от выручки сельскохозяйственных товаропроизводителей на ЕСХН. Если учесть, что их оборот составляет около 700 млрд руб., речь идет о 60–70 млрд руб. уплаченного НДС, что значительно меняет налоговый ландшафт сельскохозяйственной отрасли, поскольку реальными плательщиками НДС являются налогоплательщики на спецрежимах, а не на ОСНО.

Таким образом, с учетом уплаченного при приобретении товаров (работ, услуг) НДС фактический уровень налоговой нагрузки сельскохозяйственных товаропроизводителей на специальных налоговых режимах оказывается значительно выше аналогичных на ОСНО: с учетом «скрытого налогообложения» НДС, реальная налоговая нагрузка на сельхозтоваропроизводителей на ЕСХН и УСН составляет около 15% и более.

НДС, уплаченный сельскохозяйственными товаропроизводителями на ЕСХН и УСН при приобретении товаров (работ, услуг), не учитывается при расчете уплаченных налогов, остается за пределами отчетности, что вводит в заблуждение руководителей хозяйств об уровне налогообложения и затрат, влечет неверный выбор режима налогообложения. Поэтому для наглядности и унификации отчетности представляется целесообразным указать эту сумму в «Отчете об отраслевых показателях деятельности организаций Агропромышленного комплекса» форме № 6-АПК, а стоимость приобретаемых ресурсов – без НДС.

Анализ поступлений налогов и сборов (табл. 5) показывает тенденцию сокращения возмещения НДС из бюджета в последние годы. Это связано с несколькими факторами, среди которых:

- в результате ограничения импорта продукции и роста цен на сельхозпродукцию более быстрыми темпами, чем в других отраслях, вырос оборот сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- в связи с кризисом уменьшились капвложения;

– ФНС РФ 01.01.2015 запустила автоматизированную систему контроля за уплатой НДС (АСК НДС-2), которая оперативно выявляет все разрывы в цепочках уплаты НДС.

Возмещение НДС из бюджета представляет большие трудности, связано с внеплановыми налоговыми проверками, происходит с большим временным запаздыванием, зачастую происходит отказ в возмещении по формальным основаниям [5], что провоцирует предприятия отказаться от предъявления к возмещению уплаченного НДС, внося в налоговые декларации заведомо ложные сведения в сторону увеличения налоговой нагрузки. Бухгалтерский учет в некоторых хозяйствах находится на крайне низком уровне, чтобы претендовать на возмещение НДС, на этом хозяйства теряют значительные суммы, достигающие 2–4% от суммы реализации [1]. Упрощение порядка возмещения НДС из бюджета, установление адекватных требований к предъявляемым документам могут служить стимулом для ведения квалифицированного бухгалтерского учета в хозяйствах.

Реформирование НДС и налогообложение в сельском хозяйстве

Таким образом, проблема сельскохозяйственных товаропроизводителей не в величине налоговых ставок – налоговая нагрузка в сельском хозяйстве низка, в целом составляет 6–8% от выручки, на 90% состоит из НДС и страховых взносов в социальные фонды.

Проблема заключается в несовершенстве налогового законодательства: законодатель, вводя в НК РФ специальные налоговые режимы «без НДС», не уделил должного внимания вопросу гармонизации общей системы налогообложения и специальных налоговых режимов [6–20]. Согласно НК РФ стоимость товаров (работ, услуг, имущественных прав) от поставщиков на специальных налоговых режимах не уменьшает налоговую базу по НДС, а также не дает вклад в сумму налогового вычета по НДС (ст. 168, 171 НК РФ), если выставляют счета-

фактуры с выделенным НДС. Более того, в случае выставления предприятием на специальном налоговом режиме счета-фактуры с выделенным НДС согласно п. 5 ст. 173 НК РФ эта сумма должна быть уплачена в бюджет. Таким образом, п. 5 ст. 173 НК РФ де-факто вводит налог с оборота на операции между налогоплательщиками на ОСНО и специальных налоговых режимах по ставке 18% (10%), что приводит к двойному налогообложению и провоцирует налогоплательщиков на уклонение от налогообложения [1, 2]. Законодатель, освободив налогоплательщиков на специальных налоговых режимах от бремени уплаты НДС, возложил эту обязанность на покупателя их товаров (работ, услуг) на ОСНО, причем часть из финансового результата (чистой прибыли) покупателя, тем самым нарушив нейтральность налога [6].

Для достижения нейтральности НДС, устранения двойного налогообложения, внесения ясности в термины и понятия предлагается устранить существенные недостатки гл. 21 НК РФ «НДС» как на концептуальном, так и на методологическом уровне [6].

Концепция реформирования гл. 21 НК РФ «НДС», разработанная автором¹, предусматривает следующие нововведения в НК РФ:

- определение НДС в российском законодательстве как НТУ – налог на товары и услуги, каковым, как и в Европе, де-факто является российский НДС согласно гл. 21 НК РФ [6];
- гармонизацию общей системы налогообложения и специальных налоговых режимов, важным элементом которой является отмена п. 5 ст. 173, вводящего налог с оборота во взаимоотношениях предприятий на ОСНО и спецрежимах;
- значительное ограничение порога дохода для работы на УСН и введение такого порога для ЕСХН.

¹ Давлетшин Т.Г. Концепция реформирования НДС. URL: <http://www.deloros.ru/nuzhna-reforma-koncepciya-reformirovaniya-nds.html>

Попытки усовершенствования законодательства об НДС предпринимались и ранее. Так, Дума Ставропольского края внесла в ГД РФ проект федерального закона от 08.01.2013 № 200574-6 «О внесении изменений в статьи 154 и 164 части второй НК РФ» (о порядке налогообложения налогом на добавленную стоимость продукции, произведенной из сельскохозяйственного сырья, закупаемого у не являющихся налогоплательщиком организаций и физических лиц)². Законопроект отклонен ГД ФС РФ Постановлением от 13.09.2013 № 2807-6. Внесение предложенных изменений в НК РФ позволило бы уменьшить налоговую базу НДС на сумму покупки у сельскохозяйственных товаропроизводителей на специальных налоговых режимах сельскохозяйственного сырья, тем самым поставив их на равные условия с предприятиями на ОСНО.

В октябре 2013 г. появилась статья «От единого к общему»³, в которой Союз зернопереработчиков Алтай предложил Минэкономразвития России отменить ЕСХН, который создает почву для теневого рынка зерна, указав, что аграриям выгодна общая система налогообложения. В комментарии к статье вице-губернатора Алтайской области А. Лукьянова высказано предложение перевести всех аграриев на ОСНО с целью избежать двойного налогообложения.

Некоторые ученые видят решение проблемы на стыке ОСНО – специальные налоговые режимы в вовлечении в оборот по НДС лиц на специальных налоговых режимах. «Использование льгот по НДС должно быть правом, а не обязанностью компаний, которые применяют специальные налоговые режимы», – полагает директор департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России И. Трунин⁴.

Это предложение действительно восстанавливает нейтральность НДС для налогоплательщиков

² Проект ФЗ № 200574-6 «О внесении изменений в статьи 154 и 164 части второй НК РФ». URL: <http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28SpravkaNew%29?OpenAgent&RN=200574-6&02>

³ От единого к общему // Рынок АПК. 2013. № 10. С. 46.

⁴ Использование льгот по НДС должно быть правом, а не обязанностью компаний. URL: http://minfin.ru/ru/press-center/id_4=32764

на ОСНО, несколько ослабляет налоговое бремя для налогоплательщиков на специальных налоговых режимах – вместо налога с оборота (выручки) вводит НДС, что всегда меньше. В случае с сельскохозяйственными товаропроизводителями проблема решается полностью – НДС для них налог со знаком «минус». Но в связи с переходом на расчет налога на имущество по кадастровой стоимости, стандартными взносами в социальные фонды, вовлечение налогоплательщиков, применяющих спецрежимы, в НДС оборот не согласуется с основной идеей введения специальных налоговых режимов – создание более благоприятных экономических и финансовых условий деятельности предприятий: де-факто при введении таких новшеств налогоплательщик на специальном налоговом режиме облагается налогами на том же уровне, при том же объеме отчетности, что и на ОСНО, тем самым нивелируются предполагаемые преимущества специального налогового режима.

В отличие от приведенных предложений, мнение автора состоит в том, что проблемы аграриев в налоговой сфере являются частью общей проблемы НК РФ – несовершенства гл. 21 НК РФ «НДС», отсутствия гармонизации специальных налоговых режимов и общей системы налогообложения. Решение возможно при изменениях в гл. 21 НК РФ, в частности предоставлении права покупателям ставить на вычет сумму налога, указанную в счетах-фактурах продавцов на специальных режимах ЕСХН и УСН и отмене п. 5 ст. 173 НК РФ, что решило бы проблему всех отраслей, не только аграриев [6].

ЕСХН, как льготный режим налогообложения, может оставаться в НК РФ, при этом данный режим целесообразно применять только для мелких сельхозтоваропроизводителей, у которых преобладает ручной труд, при приобретении ресурсов используются серые схемы, нет возможности и/или необходимости в техническом перевооружении.

Один из доводов о преимуществе перехода на ЕСХН и УСН в виде упрощенного порядка

ведения бухгалтерского учета также является не столь весомым. Согласно Федеральному закону от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» с 01.01.2013 вступили в законную силу изменения, касающиеся унификации бухгалтерского учета на всей территории РФ. Фактически все сельскохозяйственные товаропроизводители, даже совсем небольшие, имеют укомплектованную бухгалтерию, оснащены вычислительной техникой, а введенный в РФ метод исчисления НДС – зачетно-фактурный – простейший, является наименее затратной и наиболее эффективной схемой налогового администрирования при условии устранения его недостатков, заложенных в НК РФ.

Гармонизация общей системы налогообложения и специальных налоговых режимов, основным элементом которой является отмена п. 5 ст. 173 НК РФ, и ограничение предельного размера дохода для работы на специальных налоговых режимах ЕСХН и УСН сделают ОСНО по-настоящему привлекательным режимом налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей. Необходимо призывать к применению ОСНО предприятия производственной сферы, нацеленных на техническое перевооружение и рост производства, даже при незначительных оборотах в единицы миллионов рублей. ОСНО должна стать действительно комфортной в применении системой налогообложения для микро- и малого бизнеса, ориентированного на развитие.

Реформирование НДС и введение ограничения предельных значений доходов предприятий для применения специальных налоговых режимов устранят хаос в налоговых отношениях, наведут порядок в налоговом администрировании в сельском хозяйстве, чему также способствует автоматизированная система контроля за уплатой налога на добавленную стоимость АСК НДС-2.

Выводы

1. Налоговая нагрузка на сельскохозяйственную отрасль низка, в целом составляет 6–8% от

выручки, на 90% состоит из НДС и страховых взносов в социальные фонды.

2. Основная проблема сельскохозяйственных товаропроизводителей в налоговой сфере – отсутствие гармонизации налоговых режимов, что создает хаос в налоговых правоотношениях, приводит к двойному налогообложению, провоцирует предприятия на уклонение от налогообложения с использованием серых схем.

Действие п. 5 ст. 173 НК РФ проявляется для предприятий на ЕСХН (УСН) в виде уменьшения цены реализации на 10% основным покупателям сельхозпродукции – перерабатывающим и заготовительным предприятиям, что значительно ухудшает финансовые результаты сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Необходимо внести поправки в гл. 21 НК РФ, приводящие к гармонизации налоговых режимов: дать право ставить покупателям на вычет сумму налога, указанную в счетах-фактурах продавцов на ЕСХН и УСН, отменить п. 5 ст. 173 НК РФ.

3. Специальный налоговый режим ЕСХН не отвечает целям снижения налогового бремени сельскохозяйственных товаропроизводителей, декларированные налоговые льготы по НДС и прибыли таковыми не являются – наоборот, влекут увеличение налоговой нагрузки по сравнению с ОСНО.

Специальные налоговые режимы ЕСХН и УСН приводят к кратному росту налоговой нагрузки на сельскохозяйственные предприятия благодаря «скрытому» налогообложению НДС при приобретении ресурсов, а также катастрофически ухудшают финансовые результаты из-за снижения цены реализации продукции предприятиям на ОСНО.

ЕСХН как льготный режим налогообложения может оставаться в НК РФ при условии, что этот режим применяется только для мелких сельскохозяйственных товаропроизводителей с выручкой до нескольких единиц миллионов рублей, у которых преобладает ручной труд, при приобретении товаров (работ, услуг) используются серые схемы, нет возможности и/или необходимости в техническом перевооружении.

Таблица 1**Оборот организаций по виду экономической деятельности «Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство» в 2002–2015 гг. (в фактически действовавших ценах, млрд руб.)****Table 1****Turnover of organizations operating in agriculture, hunting and forestry 2002–2015 (in actual prices, billion RUB)**

Показатель	2002	2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Всего в экономике	15 885,4	36 459,5	81 196,1	99 978,4	111 582	114 625,7	129 195	141 547,3
В процентах к предыдущему году	–	–	–	123,1	111,6	102,7	112,7	109,6
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	349,7	565,4	1 150,3	1 332,6	1 495,6	1 572,6	1 891,7	2 345,3
В процентах к предыдущему году	–	–	–	115,8	112,2	105,1	120,3	124

Источник: данные Росстата*Source:* The Russian Federal State Statistics Service data**Таблица 2****Денежная выручка, удельный вес сельскохозяйственных предприятий Республики Татарстан на разных режимах налогообложения по денежной выручке и по количеству предприятий (2013–2014 гг.)****Table 2****Cash proceeds, the share of agricultural enterprises of the Republic of Tatarstan under different tax regimes in cash proceeds and in the total number of enterprises (2013–2014)**

Показатель	Всего выручка		Организации на ОСНО		Организации на ЕСХН		Удельный вес ЕСХН, %	
	2013	2014	2013	2014	2013	2014	2013	2014
Денежная выручка, млрд руб.	58,3	67,9	41,3	51,2	16,7	16,4	28,7	24,6
В том числе от реализации сельхоз продукции, млрд руб.	54,7	62,7	38,3	46,6	16,1	15,8	29,4	25,2
Количество сельхоз предприятий, ед.	483	427	145	145	315	265	65,2	62,1

Источник: данные МСХиП РТ*Source:* The Ministry of Agriculture and Food of the Republic of Tatarstan data

Таблица 3

Денежная выручка, налог на добавленную стоимость, налог на имущество, налог на прибыль по сельскохозяйственным предприятиям Республики Татарстан, применяющих ОСНО, млрд руб.

Table 3

Cash proceeds, value added tax, property tax, income tax for agricultural enterprises of the Republic of Tatarstan under the general tax regime, billion RUB

Год	Денежная выручка на ОСНО	Начислено НДС	Возмещено из бюджета НДС	Налог на имущество	Налог на прибыль
2012	40,7	3,15	0,69	0,06	–
2013	41,3	3,46	0,75	0,09	0,041
2014	51,2	4,63	0,41	0,36	0,051

Источник: данные МСХиП РТ

Source: The Ministry of Agriculture and Food of the Republic of Tatarstan data

Таблица 4

Удельный вес налогов в АПК Республики Татарстан (сельскохозяйственные товаропроизводители, 2014 г.)

Table 4

The share of taxes in the agricultural sector of the Republic of Tatarstan (agricultural producers, 2014)

Наименование	Уплачено, млн руб.	Удельный вес, %
Налог на прибыль	50,8	0,6
Налог на добавленную стоимость	4 202,5	46
ЕСХН	34,4	0,4
Налог на имущество	332,2	3,6
Земельный налог	46,8	0,55
Транспортный налог	47,4	0,55
Налог на доходы физических лиц	1 338	14,6
Страховые взносы в государственные внебюджетные фонды всего	2 863,5	31,3
В том числе Фонд социального страхования	295,7	3,2
Пенсионный фонд	2 188,7	23,9
Фонд медицинского страхования	379,1	4,2
Кроме того, взносы на страхование по травматизму	140,5	1,5
Другие налоги и сборы	84,4	0,9
Итого налогов и отчислений	9 140,5	100

Источник: данные МСХиП РТ

Source: The Ministry of Agriculture and Food of the Republic of Tatarstan data

Таблица 5

Состав и структура поступлений налоговых доходов от сельского хозяйства в бюджетную систему Российской Федерации в 2011–2015 гг., млн руб.

Table 5

The structure of tax revenues from agriculture to the budget system of the Russian Federation in 2011–2015, million RUB

Налоги	2011	2012	2013	2014	2015
Налог на прибыль	3 432,3	4 453,1	4 089	5 637,3	6 311,9
Налог на имущество	6 687,7	7 056,8	7 350,1	7 783,8	7 752,3
Транспортный налог	1 506,9	1 663,8	1 817,1	1 898,8	2 101,4
Местные налоги	3 045,1	3 720,5	4 263,4	4 786,8	5 487,2
Прочие налоги	469,3	615,9	6 87,8	752,5	643,6
Спецрежимы	4 597,2	4 820,4	5 101,2	5 401,5	7 267,3
Налоги суммарные	–	–	–	26 260,8	–
Страховые взносы	–	–	–	67 134	–
Итого налоги и сборы	19 738,5	22 330,5	23 308,6	93 394,8	29 563,7
НДФЛ	33 333	36 252,5	38 621,6	42 441,2	49 487,6
Суммарные поступления с НДФЛ	–	–	–	135 836	–
НДС	–14 818,8	–23 401	–26 769,8	–14 375,4	–8 758,8
Суммарные поступления с НДС	–	–	–	121 460,6	–

Источник: рассчитано автором по данным статистической налоговой отчетности ФНС России (форма 1-НОМ) и по данным Росстата (Россия в цифрах, 2016)

Source: Authoring, based on statistical tax reporting of the Federal Tax Service of Russia (form 1-НОМ), and the Russian Federal State Statistics Service data (Russia in Figures, 2016)

Таблица 6

Состав затрат на производство и реализацию продукции (товаров, работ, услуг) по виду экономической деятельности «сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство» в 2014 г. млн руб.

Table 6

The structure of cost of production and sales (goods, works, services) of organizations operating in agriculture, hunting and forestry in 2014, million RUB

Затраты	Сумма	%
Материальные затраты	993 343	63,1
Затраты на оплату труда	248 533	15,7
Страховые взносы в ПФ, ФСС, ФФОМС	67 134	4,3
Амортизация основных средств	147 981	9,4
Прочие затраты	118 607	7,5
Всего	1 575 598	100

Источник: Росстат. Россия в цифрах, 2016. С. 415

Source: The Russian Federal State Statistics Service. Russia in Figures, 2016, p. 415

Список литературы

1. *Туфетулов А.М., Давлетшин Т.Г., Салмина С.В.* Анализ влияния спецрежимов на финансовые результаты малого бизнеса // *Налоговый вестник*. 2014. № 10. С. 44–50.
2. *Туфетулов А.М., Давлетшин Т.Г., Синникова Ю.М.* Проблемы и перспективы применения спецрежима для сельхозпроизводителей // *Налоговый вестник*. 2013. № 3. С. 53–58.
3. *Чеснокова Л.А., Яшина Н.И.* Налоговая нагрузка в сельскохозяйственной отрасли РФ и необходимость ее изменения // *Финансы и управление*. 2016. № 2. С. 118–124.
4. *Тихонова А.В.* Налоговое регулирование аграрного сектора: оценка и проблематика // *Известия Байкальского государственного университета*. 2014. № 6. С. 25–34.
5. *Шелкунов А.Д.* Принцип нейтральности НДС и подходы судебной практики // *Закон*. 2014. № 4. С. 159–164.
6. *Давлетшин Т.Г.* Нейтральность НДС и гармонизация налоговых режимов // *Налоговый Вестник*. 2015. № 10. С. 64–67.
7. *Оробинская И.В.* Интегрированные формирования АПК как субъекты налоговых правоотношений: особенности применения льгот // *Налоги и налогообложение*. 2013. № 4. С. 245–255.
8. *Оробинская И.В.* Оценка и выбор наиболее эффективного режима налогообложения для интегрированных формирований АПК // *Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий*. 2013. № 3. С. 50–52.
9. *Пилипенко А.А.* Налоговое планирование (оптимизация): моделирование научных подходов // *Налоги*. 2012. № 3. С. 10–14.
10. *Ермакова М.С.* Особенности формирования учетной политики для целей налогообложения агрохолдинга // *Финансы и управление*. 2013. № 2. С. 77–105.
11. *Трошин А.В.* Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки на предприятия // *Финансы*. 2000. № 5. С. 44–54.
12. *Пансков В.Г.* Проблемы налогообложения добавленной стоимости // *Налоговый вестник*. 2003. № 5. С. 31–33.
13. *Ильин А.Ю.* Юридическое содержание видов, форм и методов налогового контроля // *Финансовое право*. 2014. № 1. С. 28–34.
14. *Ручкина Г.Ф., Терехова Е.В.* Общие и проблемные аспекты правового регулирования налога на добавленную стоимость // *Юридический мир*. 2014. № 1. С. 44–50.
15. *Цидилина И.А.* К вопросу об унификации правового регулирования косвенного налогообложения в условиях интеграции России в мировое сообщество // *Налоги*. 2014. № 2. С. 43–45.
16. *Гурвич Е.Т., Суслина А.Л.* Динамика собираемости налогов в России: макроэкономический подход // *Финансовый журнал*. 2015. № 4. С. 22–33.
17. *Баценок Н.Н.* Анализ практики налоговых и судебных органов по рассмотрению споров о взимании НДС // *Финансовое право*. 2015. № 4. С. 43–48.
18. *Вахитов Р.Р.* Возврат НДС в практике Европейского суда по правам человека // *Налоговед*. 2006. № 1. С. 19–22.

19. Горский И.В. Налоговая политика России начала XXI века // *Налоговый вестник*. 2007. № 7. С. 9–13.
20. Демин А.В. Определенность налогообложения как фундаментальный принцип налогового права // *Вопросы правоведения*. 2012. № 1. С. 158–173.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

REFORM OF VAT AND THE UNIFIED AGRICULTURAL TAX**Takhir G. DAVLETSHIN**

OOO Burovye i Neftepromyslovye Nasosy (Oil-rig and oilfield pumps),
Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation
shentmz@yandex.ru

Article history:

Received 23 January 2017
Received in revised form
6 February 2017
Accepted 20 February 2017
Available online
15 March 2017

JEL classification: H21, H25,
H30

Keywords: general taxation
system, unified agricultural
tax, tax harmonization, value
added tax, indirect tax

Abstract

Subject The article addresses specifics of taxation of agricultural producers, the tax burden and financial results, depending on tax regimes.

Objectives The purpose of the study is to analyze the level of taxation of agricultural producers.

Methods The paper employs general scientific approaches and methods.

Results I performed a comprehensive analysis of the tax system applied in the Russian agriculture, studied the role of VAT accounting as the main reason for difference in tax burden assessment. Agricultural organizations applying the unified agricultural tax have a higher tax burden as compared with those under the general tax regime. They also have a higher level of costs, since the VAT paid on the acquisition of resources is not refunded but is classified as the cost of production and sales. As a result, agricultural producers under special tax regimes are non-competitive as those under the general tax regime.

Conclusions Special tax regimes in the agricultural sector do not meet the goal to reduce the tax burden and create more favorable economic and financial conditions for agricultural commodity producers. It is crucial to change the Tax Code and harmonize tax regimes.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2017

Acknowledgments

I express my sincere gratitude to the Ministry of Agriculture and Food of the Republic of Tatarstan for furnished materials to conduct the research.

References

1. Tufetulov A.M., Davletshin T.G., Salmina S.V. [Analyzing the influence of special regimes on financial performance of small businesses]. *Nalogovyi Vestnik = Tax Bulletin*, 2014, no. 10, pp. 44–50. (In Russ.)
2. Tufetulov A.M., Davletshin T.G., Sinnikova Yu.M. [Problems and prospects for special regime application for agricultural producers]. *Nalogovyi Vestnik = Tax Bulletin*, 2013, no. 3, pp. 53–58. (In Russ.)
3. Chesnokova L.A., Yashina N.I. [Tax burden in the agricultural sector of the Russian Federation and the need to change it]. *Finansy i upravlenie = Finance and Management*, 2016, no. 2, pp. 118–124. (In Russ.)
4. Tikhonova A.V. [Tax regulation in the agricultural sector: Assessment and problems]. *Izvestiya Baikal'skogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of Baikal State University*, 2014, no. 6, pp. 25–34. (In Russ.)
5. Shelkunov A.D. [The VAT neutrality principle and court practice approaches]. *Zakon = Law*, 2014, no. 4, pp. 159–164. (In Russ.)
6. Davletshin T.G. [Neutrality of VAT and harmonization of tax regimes]. *Nalogovyi Vestnik = Tax Bulletin*, 2015, no. 10, pp. 64–67. (In Russ.)

7. Orobinskaya I.V. [Integrated organizations of the AIC as subjects of tax relations: Specifics of tax benefits]. *Nalogi i nalogooblozhenie = Tax and Taxation*, 2013, no. 4, pp. 245–255. (In Russ.)
8. Orobinskaya I.V. [Evaluation and selection of the most efficient tax regime for integrated agribusiness groups]. *Ekonomika sel'skokhozyaistvennykh i pererabatyvayushchikh predpriyatii = Economy of Agricultural and Processing Enterprises*, 2013, no. 3, pp. 50–52. (In Russ.)
9. Pilipenko A.A. [Tax planning (optimization): Modeling the scientific approaches]. *Nalogi = Taxes*, 2012, no. 3, pp. 10–14. (In Russ.)
10. Ermakova M.S. [Specific features of accounting policy formation for agricultural holding taxation]. *Finansy i upravlenie = Finance and Management*, 2013, no. 2, pp. 77–105. (In Russ.)
11. Troshin A.V. [A comparative analysis of methods to determine the tax burden on enterprises]. *Finansy = Finance*, 2000, no. 5, pp. 44–54. (In Russ.)
12. Panskov V.G. [Problems of value-added taxation]. *Nalogovyi Vestnik = Tax Bulletin*, 2003, no. 5, pp. 31–33. (In Russ.)
13. Il'in A.Yu. [Legal content of types, forms and methods of tax control]. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2014, no. 1, pp. 28–34. (In Russ.)
14. Ruchkina G.F., Terekhova E.V. [General and controversial aspects of legal regulation of the value added tax]. *Yuridicheskii mir = Juridical World*, 2014, no. 1, pp. 44–50. (In Russ.)
15. Tsidilina I.A. [On unification of statutory regulation of indirect taxation under Russia's integration into the world community]. *Nalogi = Taxes*, 2014, no. 2, pp. 43–45. (In Russ.)
16. Gurvich E.T., Suslina A.L. [Dynamics of tax collection in Russia: A macroeconomic approach]. *Finansovyi zhurnal = Financial Journal*, 2015, no. 4, pp. 22–33. (In Russ.)
17. Batsenkov N.N. [Analyzing the practice of tax and judicial agencies in consideration of disputes on VAT collection]. *Finansovoe pravo. = Financial Law*, 2015, no. 4, pp. 43–48. (In Russ.)
18. Vakhitov P.P. [VAT refund in the practice of the European Court of Human Rights]. *Nalogoved*, 2006, no. 1, pp. 19–22. (In Russ.)
19. Gorskii I.V. [The tax policy of Russia at the beginning of the 21st century]. *Nalogovyi vestnik = Tax Bulletin*, 2007, no. 7, pp. 9–13. (In Russ.)
20. Demin A.V. [The certainty of taxation as a fundamental principle of the tax law]. *Voprosy pravovedeniya = Issues of Law*, 2012, no. 1, pp. 158–173. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.