

**ЕДИНЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ С НДС.
ПРОБЛЕМЫ ГАРМОНИЗАЦИИ****Тахир Габдрашитович ДАВЛЕТШИН**

директор ООО «Буровые и нефтепромысловые насосы», Казань, Российская Федерация
shentmz@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-7714-5182>
SPIN-код: 9864-6843

История статьи:

Получена 06.08.2019
Получена в доработанном
виде 20.08.2019
Одобрена 03.09.2019
Доступна онлайн
30.09.2019

УДК 336.221.24**JEL:** H21, H25, H30, K34**Аннотация**

Предмет. Проблема двойного налогообложения НДС сельскохозяйственных товаропроизводителей, применяющих ЕСХН, в свете вступления в силу Федерального закона от 27.11.2017 № 335-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», в соответствии с которым с 2019 г. прекратила действие норма абз. 3 ст. 346.1 НК РФ, согласно которой плательщики ЕСХН были освобождены от уплаты НДС.

Цели. Решение проблемы двойного обложения НДС, гармонизация ЕСХН с НДС, упрощение отчетности и совершенствование налогового администрирования.

Методология. Использованы общенаучные подходы и методы.

Результаты. Нормы Закона № 335-ФЗ не решили проблему двойного налогообложения НДС и встраивания в цепочку плательщиков НДС сельхозтоваропроизводителей, применяющих ЕСХН, так как для крупных предприятий нововведения не актуальны ввиду того, что в основном они применяют ОСНО, или же могли перейти на нее, а мелкие не в состоянии использовать предоставленные законом возможности из-за сложности и затратности учета НДС и особенностей ведения бизнеса. Предложены поправки в НК РФ, согласно которым плательщиками НДС признаются все плательщики ЕСХН независимо от размера дохода с освобождением от налоговой отчетности по НДС при доходе менее определенного порога. Обосновано значение этого порога в 8 млн руб. в год. Предлагается ввести налоговые терминалы для онлайн выставления счетов-фактур контрагентам и их дублирования в ФНС, отправки ветеринарных сертификатов «Меркурий», налоговой и другой отчетности.

Выводы. Признание сельхозтоваропроизводителей, применяющих ЕСХН, плательщиками НДС независимо от размера дохода с освобождением от отчетности по НДС при доходе менее определенного порога решает проблему двойного обложения НДС и их вовлечения в НДС оборот без потерь бюджета.

Ключевые слова:

гармонизация налоговых режимов, общая система налогообложения, единый сельскохозяйственный налог, налог на добавленную стоимость, налоговый терминал

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2019

Для цитирования: Давлетшин Т.Г. Единый сельскохозяйственный налог с НДС. Проблемы гармонизации // Финансы и кредит. — 2019. — Т. 25, № 9. — С. 2109 — 2124.
<https://doi.org/10.24891/fc.25.9.2109>

Введение

Проблема двойного обложения НДС при применении специальных налоговых режимов (далее — спецрежимы) является одним из главных препятствий на пути развития малого бизнеса [1, 2]. Налогоплательщики на спецрежимах уплачивают НДС при приобретении материальных ресурсов, который не возмещается из бюджета, а

относится на затраты, при этом их продукция востребована покупателями на общей системе налогообложения (далее — ОСНО) по цене, на сумму НДС (то есть 20% или 10%) меньшей. В случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном

покупателю товаров (работ, услуг) (п. 5 ст. 173 НК РФ). Таким образом, п. 5 ст. 173 НК РФ де-факто вводит налог с оборота на операции между налогоплательщиками на ОСНО и спецрежимах, не предусмотренных НК РФ.

Федеральный закон от 27.11.2017 № 335-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее — Закон № 335-ФЗ), в соответствии с которым с 1 января 2019 г. плательщики ЕСХН становятся плательщиками НДС, можно считать одной из попыток решения проблемы двойного налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей путем их вовлечения в НДС оборот.

Однако Закон № 335-ФЗ не решил проблемы гармонизации ОСНО и ЕСХН и встраивания налогоплательщиков, применяющих спецрежимы, в цепочку плательщиков НДС, так как действие закона ограничивается крупными налогоплательщиками, у которых и так была возможность перейти на ОСНО, априори более предпочтительную для крупных сельскохозяйственных товаропроизводителей¹. Проблему встраивания в цепочку плательщиков НДС мелких сельхозтоваропроизводителей Закон № 335-ФЗ не решил, так как учет НДС для них представляет сложности финансовые и технические, связанные с особенностями ведения бизнеса.

При работе в правовом поле переход производителей на спецрежимы налогообложения катастрофически ухудшает финансовые условия их деятельности, непродуманная система освобождений от НДС провоцирует предприятия на уклонение от налогообложения путем незаконной оптимизации²: налогоплательщики выбирают

льготные спецрежимы, далее с целью избежать уплаты 20% (10% для отдельных товаров (работ, услуг)) НДС в соответствии с п. 5 ст. 173 НК РФ обращаются к услугам обналичивающих и транзитных фирм. При этом охватить налоговым контролем миллионы налогоплательщиков невозможно, усиление контроля при несовершенном законодательстве приводит к уходу в тень или же закрытию предприятий. Проблема особенно остра в строительстве и сельском хозяйстве, значительные суммы, сопоставимые с государственной поддержкой сельского хозяйства, разворовываются организаторами фирм-однодневок. Несовершенство налогового законодательства ухудшает финансовые результаты предприятий, препятствует цифровизации экономики России, в том числе бухгалтерского учета, налоговой и иной отчетности³ [3].

Так, в интервью «Российской газете»⁴ руководитель Федеральной службы по ветеринарному и фитосанитарному надзору С. Данкверт заявил, что внедрение системы электронной ветеринарной сертификации «Меркурий» встречает сопротивление со стороны производителей молока. По мнению С. Данкверт это связано с фальсификацией продукции и «воровством» НДС из федерального бюджета: трейдеры скупают молоко у крестьян, которые как сельхозпроизводители освобождены от уплаты НДС, затем эти партии молока перепродаются несколько раз, в том числе через подставные фирмы, и в одном из звеньев товар уже выходит на рынок с НДС.

Обратив внимание на наличие проблемы в администрировании НДС, и его влиянии на цифровизацию в сельском хозяйстве, С. Данкверт неправильно интерпретирует суть проблемы: дело в том, что «воровства» НДС из федерального бюджета нет, сельхозтоваропроизводители, «освобожденные»

¹ Давлетшин Т.Г. Реформирование НДС и единый сельскохозяйственный налог // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 9. С. 515—531; 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., Салмина С.В. Анализ влияния спецрежимов на финансовые результаты малого бизнеса // *Налоговый Вестник*. 2014. № 10. С. 44—50.

³ Туфетулов А.М., Давлетшин Т.Г., Синникова Ю.М. Проблемы и перспективы применения спецрежима для сельхозпроизводителей // *Налоговый Вестник*. 2013. № 3. С. 53—58.

⁴ Интервью С. Данкверт «Российской газете». URL: <https://rg.ru/2019/01/23/ot-mahinacij-s-nds-rossii-teriaet-po-17-milliardov-rublej-v-god.html>

от уплаты НДС, уже уплатили, даже переплатили НДС при приобретении материальных ресурсов по ставке 20%, в то время как их продукция облагается налогом по ставке 10%. НДС для сельхозпроизводителя — налог с отрицательным знаком, при разумном законодательстве фермерам положено возмещение НДС из бюджета⁵. До введения в действие автоматизированной системы контроля АСК НДС-2, которая оперативно выявляет все разрывы в цепочках уплаты НДС, сельхозпроизводители обходили действие п. 5 ст. 173 НК РФ путем обращения к обналичивающим и/или транзитным фирмам. Внедрение системы «Меркурий» помогает выявлять и препятствовать серым схемам уклонения от НДС, но ухудшает и без того тяжелое финансовое положение мелких сельхозтоваропроизводителей.

При этом проблему ужесточением законодательства и призывами к порядку не решить, необходимо внести изменения в НК РФ, устраняющие двойное налогообложение на границе ОСНО — спецрежимы и приводящие к гармонизации налоговых режимов [1, 4].

Попытки совершенствования законодательства об НДС предпринимались и ранее.

По итогам Петербургского международного экономического форума 2015 г. (ПМЭФ-2015), проходившего 18–20 июня 2015 г. Президент В.В. Путин поручил проработать вопрос и представить предложения о внесении в законодательство изменений, направленных на встраивание налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы, в цепочку плательщиков НДС в целях обеспечения их беспрепятственного участия в хозяйственных отношениях с налогоплательщиками, признаваемыми плательщиками НДС. Срок — 1 сентября 2015 г., однако в этом направлении ничего не сделано.

⁵ Давлетшин Т.Г. Реформирование НДС и единый сельскохозяйственный налог // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 9. С. 515–531; Туфетулов А.М., Давлетшин Т.Г., Синникова Ю.М. Проблемы и перспективы применения спецрежима для сельхозпроизводителей // *Налоговый Вестник*. 2013. № 3. С. 53–58.

Так, Ставропольская Губернская дума внесла в ГД РФ проект федерального закона РФ 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 налогоплательщиками организаций и физических лиц)⁶. Внесение предложенных изменений в НК РФ позволило бы уменьшить налоговую базу НДС на сумму покупки у сельскохозяйственных товаропроизводителей на спецрежимах и физических лиц, тем самым поставив их на равные условия с предприятиями на ОСНО. Законопроект отклонен ГД ФС РФ Постановлением от 13.09.2013 № 2807-6.

Конституционный суд Российской Федерации 3 июня 2014 г. рассмотрел дело о проверке конституционности п. 6 и 7 ст. 168 и п. 5 ст. 173 Налогового кодекса РФ в связи с жалобой ООО «Торговый дом «Камснаб». Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли Конституции РФ оспариваемые заявителем законоположения.

Постановлением Конституционного суда Российской Федерации от 03.06.2014 № 17-П п. 6 и 7 ст. 168 и п. 5 ст. 173 НК РФ признаны не противоречащими Конституции Российской Федерации.

В октябре 2013 г. в журнале «Рынок АПК» появилась статья «От единого к общему»⁷, 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.

⁶ Проект федерального закона РФ от 08.01.2013 № 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>

⁷ От единого к общему // *Рынок АПК*. 2013. № 10. С. 46.

Некоторые ученые видят решение проблемы на стыке ОСНО — спецрежимы в вовлечении в оборот по НДС лиц на специальных налоговых режимах⁸. «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. Трунин (ныне заместитель министра финансов).

Это предложение действительно восстанавливает нейтральность НДС для налогоплательщиков на ОСНО, несколько ослабляет налоговое бремя для налогоплательщиков на специальных налоговых режимах — вместо налога с оборота (выручки) вводит НДС, что всегда меньше. 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 без дополнительных льгот не согласуется с основной идеей введения специальных налоговых режимов — создание более благоприятных экономических и финансовых условий деятельности предприятий. 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 режима⁹ [5, 6].

Предложение И. Трунина было реализовано частично для сельскохозяйственных товаропроизводителей, применяющих ЕСХН в Законе № 335-ФЗ.

В соответствии с изменениями в НК РФ освобождение от обязанности налогоплательщика НДС для предприятий на

ЕСХН стало правом, а не обязанностью, то есть плательщик ЕСХН сам определяет, стать или нет плательщиком НДС. Таким образом, сделана попытка решить проблему двойного налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей путем их вовлечения в НДС оборот. Абзац 2 п. 1 ст. 145 НК РФ (вступил в силу 1 января 2019 г.) гласит: «Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, при условии, что указанные лица переходят на уплату единого сельскохозяйственного налога и реализуют право, предусмотренное настоящим абзацем, в одном и том же календарном году либо при условии, что за предшествующий налоговый период по единому сельскохозяйственному налогу сумма дохода, полученного от реализации товаров (работ, услуг) при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется указанная система налогообложения, без учета налога не превысила в совокупности: 100 миллионов рублей за 2018 год, 90 миллионов рублей за 2019 год, 80 миллионов рублей за 2020 год, 70 миллионов рублей за 2021 год, 60 миллионов рублей за 2022 год и последующие годы».

В соответствии с абз. 2 п. 1 ст. 145 НК РФ сельхозтоваропроизводители, применяющие ЕСХН, с 1 января 2019 г. начнут платить НДС как при общем налоговом режиме при условии, что доход составил более 100 млн руб. в 2018 г. (далее порог будет ежегодно снижаться, пока к 2023 г. не составит 60 млн руб.), а если доход ниже этих значений, имеют право выбора — стать налогоплательщиками НДС или нет.

Однако Закон № 335-ФЗ не решил проблемы двойного налогообложения мелких сельскохозяйственных предприятий, что очень важно для развития малого бизнеса в сельском хозяйстве. Организации с доходом 60–100 млн руб. от реализации сельскохозяйственной

⁸ Использование льгот по НДС должно быть правом, а не обязанностью компаний.

URL: http://old.minfin.ru/ru/press/speech/index.php?id_4=20484

⁹ Давлетшин Т.Г. Реформирование НДС и единый сельскохозяйственный налог // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 9. С. 515–531. URL: <https://doi.org/10.24891/fc.23.9.515>

продукции могли бы наладить бухгалтерский учет, перейти на ОСНО, и выиграть 1–5 млн руб. на возврате НДС и без этих поправок¹⁰. Представляется, что Закон № 335-ФЗ нацелен на исключение незаконных схем по возмещению НДС крупными предприятиями, а не на решение проблемы двойного налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей в целом. Например, для мелких производителей с доходом менее 3 млн руб. в год содержание квалифицированной бухгалтерии затратно, тем более, что в малых населенных пунктах отсутствуют компетентные в налоговых вопросах бухгалтеры, поэтому требуется упрощение отчетности. Кроме этого зачастую у мелких товаропроизводителей поставщиками материальных ресурсов являются микропредприятия и/или индивидуальные предприниматели, применяющие спецрежимы, то есть оснований для налогового вычета при действующем налоговом законодательстве у них нет, даже при наличии квалифицированной бухгалтерии.

Таким образом, несмотря на то что Закон № 335-ФЗ допускает мелких сельскохозяйственных товаропроизводителей в оборот НДС, это право труднореализуемо де-факто: они продолжают платить НДС при приобретении материальных ресурсов, который не возмещается, а относится на затраты, еще теряют 10% в цене товара при реализации заготовительным и перерабатывающим предприятиям из-за отсутствия счета-фактуры с выделенным НДС. Более того, Закон № 335-ФЗ добавил для фермеров дополнительную обязанность: чтобы остаться в режиме ЕСХН без НДС он должен заранее уведомить об этом ФНС, предоставив справки о том, что доход за предыдущий год составил менее 100 млн руб., а таких подавляющее большинство.

Тем не менее Закон № 335-ФЗ сделал шаг вперед: его принятие сняло психологические барьеры в составлении и выставлении счетов-фактур с выделенным НДС

налогоплательщиками, применяющими специальные налоговые режимы.

Реформирование НДС и ЕСХН

Проблема двойного обложения НДС сельскохозяйственных товаропроизводителей является частью общей проблемы НК РФ — несовершенства гл. 21 НК РФ НДС, отсутствия гармонизации ОСНО и спецрежимов¹¹ [1]. Решение проблемы возможно при внесении изменений в гл. 21 НК РФ, предоставляющих право выставять счета-фактуры с выделенным НДС отдельным категориям продавцов, применяющих специальные режимы ЕСХН и УСН (то есть отменяющих п. 5 ст. 173 НК РФ для отдельных категорий налогоплательщиков), с ограничением предельного значения дохода для применения этих налоговых режимов, что решило бы проблему всех отраслей, не только аграриев¹².

Ввиду того, что НДС для сельхозтоваропроизводителей — налог с отрицательным знаком, необходимость отмены п. 5 ст. 173 НК РФ для них является очевидной¹³. Предлагается признать всех плательщиков ЕСХН плательщиками НДС, при этом, получив право на освобождение от отчетности НДС, налогоплательщик не теряет статуса плательщика НДС: выписывает счета-фактуры с выделенным НДС, совершает покупки с НДС или без, ведет книгу покупок и продаж. Право не отчитываться по НДС и не перечислять налог в бюджет (и не требовать возмещения переплаченного НДС) действует до достижения предельного значения дохода, которое будет установлено в НК РФ.

¹¹ Давлетшин Т.Г. Реформирование НДС и единый сельскохозяйственный налог // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 9. С. 515—531; Давлетшин Т.Г. Реформирование главы 21 Налогового кодекса РФ: от НДС к НТУ // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 32. С. 1930—1943.

¹² Давлетшин Т.Г. Реформирование главы 21 Налогового кодекса РФ: от НДС к НТУ // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 32. С. 1930—1943.
URL: <https://doi.org/10.24891/fc.23.32.1930>

¹³ Туфетулов А.М., Давлетшин Т.Г., Синникова Ю.М. Проблемы и перспективы применения спецрежима для сельхозпроизводителей // *Налоговый Вестник*. 2013. № 3. С. 53—58.

¹⁰ Давлетшин Т.Г. Реформирование НДС и единый сельскохозяйственный налог // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 9. С. 515—531. URL: <https://doi.org/10.24891/fc.23.9.515>

Следствием освобождения от отчетности по НДС при доходе до предельного значения явится добровольный отказ налогоплательщика от возмещения переплаченного при приобретении материальных ресурсов НДС. Если же бухгалтерский учет в организации поставлен удовлетворительно, поставщики товаров (работ, услуг) на ОСНО, организация закупает основные средства, тогда целесообразно стать плательщиком НДС при меньших доходах, и таким организациям необходимо дать эту возможность.

В настоящее время мелкие сельскохозяйственные товаропроизводители наряду с ЕСХН применяют ОСНО и УСН, проблема должна быть решена и для них. В общей системе налогообложения (абз. 1 п. 1 ст. 145 НК РФ) предусмотрено освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности двух млн руб. Однако, абз. 1 п. 1 ст. 145 НК РФ фактически не применяется ввиду действия п. 5 ст. 173 НК РФ, реально его применение при отмене этого пункта.

На сельскохозяйственных товаропроизводителей, применяющих УСН, можно распространить те же положения об освобождении от отчетности, что и для ЕСХН.

Возможность стать плательщиком НДС при применении спецрежимов сделает процедуру перехода от спецрежимов на ОСНО и обратно менее затратной и сложной, что в настоящее время представляет большие трудности для организаций.

Бюджетный эффект

В целом по сельскому хозяйству России НДС — налог с отрицательным знаком к возмещению из бюджета (*табл. 1*).

В *табл. 1* показана тенденция сокращения возмещения НДС из бюджета в последние

годы, несмотря на рост затрат. Это связано с несколькими факторами, среди которых:

- более быстрый рост производства сельскохозяйственной продукции в крупных хозяйствах, где эффективность выше;
- возмещение НДС из бюджета представляет большие трудности в связи с началом действия АСК НДС-2 в 2015 г., зачастую происходит отказ в возмещении по формальным основаниям, что провоцирует предприятия отказаться от предъявления к возмещению уплаченного НДС, что ухудшает финансовые условия ведения бизнеса.

Из-за повышения ставки НДС до 20% с 1 января 2019 г., сумма НДС к возмещению из бюджета вырастет на сумму роста уплаченной при оплате материальных затрат и инвестиций НДС. По данным Росстата, инвестиции в основной капитал в сельском хозяйстве России составили 374, 2 млрд руб. в 2017 г., а сумма материальных затрат — около 1 трлн руб. (*табл. 2*), таким образом, сумма НДС к возмещению в 2019 г. возрастет на 27 млрд руб. и составит около 48–50 млрд руб., или 2,2% от оборота отрасли.

Согласно исследованию структуры затрат в фермерских хозяйствах [7] в мелких фермерских хозяйствах доля материальных затрат в составе затрат на производство и реализацию выше, чем в среднем по сельскому хозяйству и составляет 71,4%. В структуре затрат первенствуют затраты на приобретение топливо-смазочных материалов — 45,5%, на приобретение запасных частей — 17,8%, на приобретение семян — 5,3%, на приобретение удобрений — 5,1%, расходы на оплату услуг сторонних организаций — 3,2%.

Таким образом, НДС, уплаченный при приобретении материальных ресурсов, выше среднего значения по сельскому хозяйству в целом, следовательно, при полноценном учете НДС у них была бы еще большая сумма НДС к возмещению.

Мелкие сельхозпроизводители ограничены в выборе поставщиков материальных ресурсов,

зачастую ими являются предприятия на УСН. Если даже поставщиками являются предприятия на УСН, НДС уже уплачен на ранних стадиях, так как применяемые в сельхозпроизводстве материальные ресурсы в основном произведены на крупных предприятиях, применяющих ОСНО, следовательно, при освобождении мелких сельхозтоваропроизводителей на ЕСХН от отчетности по НДС потерь для бюджета нет.

Сельскохозяйственные товаропроизводители России в цифрах

По данным Всероссийской сельскохозяйственной переписи 2016 г., в России насчитывается 36 тыс. сельскохозяйственных организаций — юридических лиц, 137 тыс. крестьянских (фермерских) хозяйств (КФХ) и 38 тыс. индивидуальных предпринимателей, занимающихся сельским хозяйством. Кроме того, имеется 23,5 млн личных подсобных хозяйств (ЛПХ) и других индивидуальных хозяйств граждан, и 75,9 тыс. некоммерческих объединений граждан (садоводческих, огороднических, дачных), часть из которых, по разным оценкам до 2,5 млн, занята в товарном производстве.

Общая площадь сельхозугодий составляет 347,2 млн га, из них 290,8 млн га принадлежат сельскохозяйственным организациям, 43,3 — КФХ и ИП.

Незначительное количество сельхозугодий находятся в распоряжении личных подсобных хозяйств (ЛПХ) и других индивидуальных хозяйств граждан, некоммерческих объединений граждан (садоводческих, огороднических, дачных) — 13,1 млн га.

По состоянию на 1 июля 2016 г. численность работников сельскохозяйственных организаций составила 1,4 млн чел., крестьянских (фермерских) хозяйств — 301 тыс. чел., индивидуальных предпринимателей — 76 тыс. чел.

Реализация сельскохозяйственной продукции организациями, не относящимися к субъектам малого предпринимательства, по всем каналам сбыта составила в 2017 г. 2 199 млрд руб.

Таким образом, объем реализации сельскохозяйственной продукции на 1 га сельхозугодий составляет 7,6 тыс. руб., на 1 га пашни — 24,4 тыс. руб.

Объем реализации сельскохозяйственной продукции КФХ оценивается в 422 млрд руб.

Таким образом, объем реализации сельскохозяйственной продукции на 1 га сельхозугодий составляет 9,7 тыс. руб.

В среднем на одну сельхозорганизацию реализация составила 58 млн руб., КФХ и индивидуального предпринимателя — 2,4 млн руб.

Налоговая нагрузка на сельскохозяйственных товаропроизводителей, применяющих ОСНО, низка и составляет 6—8% от объема реализации (с учетом взносов в социальные фонды и налога на доходы физических лиц)¹⁴.

Несмотря на обилие статистических данных по сельхозтоваропроизводителям, нет данных о распределении числа сельхозпроизводителей по доходу, что важно для определения предельного значения дохода для применения режима освобождения от отчетности НДС.

Поэтому проведена оценка распределения числа сельхозпроизводителей по доходу исходя из косвенных данных, по распределению по площадям сельхозугодий и денежной выручки с одного гектара сельхозугодий.

Согласно табл. 3 «Группировка сельскохозяйственных организаций, крестьянских (фермерских) хозяйств и индивидуальных предпринимателей по размеру земельной площади на 1 июля 2016 г.», разработанной автором на основании сборника ФСГС «Российский статистический ежегодник. 2018», 89,2% крестьянских (фермерских) хозяйств и индивидуальных предпринимателей, 48,6% сельскохозяйственных организаций имеет сельскохозяйственные угодья площадью менее 500 га, то есть имеет денежную выручку менее 5 млн руб.

¹⁴ Давлетшин Т.Г. Реформирование НДС и единый сельскохозяйственный налог // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 9. С. 515—531. URL: <https://doi.org/10.24891/fc.23.9.515>

Приведенные цифры показывают, что при имеющихся объемах реализации почти 90% КФХ и индивидуальных предпринимателей, 48,6% юридических лиц в сельском хозяйстве, всего около 175 тыс., не в состоянии содержать квалифицированную бухгалтерию и наладить полноценный бухгалтерский учет, если не внедрять современные средства учета и отчетности.

Критерии определения предельного дохода для применения режима освобождения от отчетности по НДС

При установлении (определении) предельного дохода сельхозтоваропроизводителей для применения режима освобождения от отчетности НДС необходимо исходить из следующих критериев и принципов:

- отчетность по НДС посильна и мало затратна в масштабе предприятия при доходе выше порогового значения;
- подавляющее большинство (около 90%) сельхозтоваропроизводителей имеют доход менее порогового значения;
- закон стимулирует сельхозпроизводителей на применение выгодного для них режима налогообложения, каковым является режим с полноценной отчетностью по НДС.

Представляется, что предельное значение дохода находится в диапазоне от 3 до 12 млн руб. При доходе менее 3 млн руб. затраты на содержание в штате учетного работника будут значительны. Если же режим освобождения от отчетности по НДС предоставлять налогоплательщикам с доходом более 12 млн руб., имеется угроза дробления бизнеса, хотя в случае с сельхозпроизводителями это не представляет потерь для бюджета, верхний предел обусловлен заботой о налогоплательщике — режим ЕСХН с отчетностью по НДС, а также ОСНО для него выгодны. Мелкие сельскохозяйственные товаропроизводители ограничены в выборе поставщиков материальных ресурсов, зачастую ими являются предприятия на УСН. Если даже поставщиками являются предприятия на УСН, НДС уже уплачен, так как применяемые в сельхозпроизводстве

материальные ресурсы в основном произведены на крупных предприятиях, применяющих ОСНО, таким образом, потерь для бюджета нет.

Абзацем 1 п. 1 ст. 145 НК РФ предусмотрен режим освобождения от НДС при доходе менее 2 млн руб. за квартал при применении ОСНО. Часть сельхозтоваропроизводителей применяют ОСНО, для них также необходимо отменить действие п. 5 ст. 173 НК РФ, по тем же основаниям, что и при ЕСХН. Это сделало бы ОСНО по-настоящему комфортной системой налогообложения для микробизнеса в производственной сфере, в том числе в сельском хозяйстве. В результате значительная часть микропредприятий на УСН также перейдут на ОСНО и ЕСХН.

При доходах в 8 млн руб. и выше сельскохозяйственные товаропроизводители могут содержать квалифицированную бухгалтерию, а также выбирать поставщиков материальных ресурсов¹⁵.

Поэтому автор считает целесообразным установить значение предельного дохода для применения режима освобождения от отчетности НДС в 8 млн руб., общее с абз. 1 п. 1 ст. 145 НК РФ значение. Около 90% КФХ и индивидуальных предпринимателей, 50% юридических лиц в сельском хозяйстве, всего около 175 тыс., обретут налоговый режим, представляющий равные с ОСНО условия и дающие возможности для развития бизнеса.

С учетом изложенного, предлагаются следующие изменения и дополнения в НК РФ:

- признать плательщиков ЕСХН плательщиками НДС, независимо от размера дохода;
- при годовом доходе менее 8 млн руб. плательщики ЕСХН освобождены от обязанности отчитываться по НДС;
- предприятия с доходом более 8 млн руб. являются налогоплательщиками НДС и обязаны отчитываться по НДС;

¹⁵ Давлетшин Т.Г. Реформирование НДС и единый сельскохозяйственный налог // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 9. С. 515—531. URL: <https://doi.org/10.24891/fc.23.9.515>

- установить предельное значение дохода для применения режима ЕСХН — 60 млн руб. (как тема для обсуждения).

При достижении предельного дохода 8 млн руб. в течение года без выполнения сложных процедур, связанных с переходом со спецрежима на ОСНО (и наоборот), предприятие автоматически становится полноценным плательщиком НДС.

Зарубежный опыт

Специальные налоговые режимы для субъектов малого бизнеса широко распространены во многих зарубежных странах. Мировой опыт показывает, что наряду с общеустановленным порядком налогообложения в целях улучшения экономических показателей используются специальные методы регулирования экономики, особенно это касается налогообложения НДС фермерских хозяйств [8]. Система взимания НДС в сельском хозяйстве предполагает следующие мероприятия:

- специальный льготный режим для мелких ферм (Франция, Италия);
- начисление НДС с суммы оборота за год (ЕС);
- более низкую ставку НДС, либо освобождение некоторых товаров от НДС;
- введение таких ставок, при которых уплаченная сумма покрывается суммой начисленного налога.

В странах ЕС используются две ставки НДС при продаже сельскохозяйственной продукции: стандартная и с общего оборота. Стандартная ставка применяется для крупных хозяйств, которые ведут бухгалтерию в полном объеме. Для мелких и средних хозяйств, ведущих простую бухгалтерию, применяется налог с общего оборота с пониженной ставкой.

Налоговая отчетность и налоговое администрирование

Современный уровень развития технологий позволяет существенно упорядочить

налоговое администрирование и одновременно повысить его эффективность, причем как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков.

В целях существенного ограничения возможности использования схем уклонения от уплаты НДС, создания условий справедливой конкуренции для деятельности на рынке законопослушных организаций предлагалось введение НДС-счетов [3]. Суть этих предложений состоит в том, чтобы уплата НДС по всей цепочке продвижения товара оформлялась отдельными платежными поручениями и суммы налога зачислялись на специальный счет с последующим возмещением сумм налога исключительно с этого счета.

Однако законодательство РФ (а также ЕС) пошло по иному пути: в связи с развитием информационных технологий, введением электронного документооборота, в том числе электронных счетов-фактур необходимость введения НДС-счетов отпала. С 1 января 2015 г. была запущена автоматизированная система контроля за уплатой НДС (АСК НДС-2) — система, которая выявляет все разрывы в цепочках уплаты НДС, появилась возможность охватить 100% контрагентов, выписывающих счета-фактуры и оперативно выявлять разрывы в цепочках контрагентов. Однако усиление контроля (АСК НДС-2) без гармонизации ОСНО и спецрежимов может привести не только к уходу в тень, но и к значительному спаду деловой активности, а также к существенному повышению цен на сельхозпродукцию. В результате вместо ожидаемого увеличения поступлений в бюджет суммарный эффект с учетом социальных последствий может быть отрицательным.

Несовершенство налогового законодательства служит сдерживающим фактором в автоматизации бухгалтерского учета, применении информационных технологий во взаимодействии налогоплательщика с ФНС [9—12].

Вступивший в силу с 1 января 2019 г. Федеральный Закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ

«О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход», именуемый в народе «Закон о самозанятых», указывает на возможность широкого применения новых информационных технологий. Закон предполагает возможность онлайн регистрации с помощью бесплатного специального мобильного приложения ФНС «Мой налог». Система позволяет онлайн открыть счет в банке или привязаться к имеющейся банковской карте. Сумму налога ФНС исчислит автоматически и пришлет уведомление с реквизитами для уплаты через мобильное приложение «Мой налог». Причем максимальный доход для целей применения налогового режима не должен превышать 2,4 млн руб. в год или 200 тыс. руб. в месяц, сумма, равная годовому доходу среднего российского фермера.

Значительные изменения в налоговом администрировании произошли в сфере торговли. В настоящее время торговцы почти полностью перешли на использование онлайн-касс, бизнес в целом принял новый инструмент контроля.

Представляется, что для налогоплательщиков на ЕСХН (в будущем и для УСН), при принятии изменений в НК РФ, устраняющих двойное налогообложение НДС, целесообразно внедрить налоговые терминалы (по аналогии с онлайн-кассами), позволяющие в онлайн-режиме выписывать счета-фактуры и ветеринарный сертификат «Меркурий». При отгрузке продукции, например молока, фермер заполняет счет-фактуру и ветеринарный сертификат, отправляет их покупателю и в ГИС «Меркурий», одновременно копию счета-фактуры в ФНС.

Для плательщиков ЕСХН необходимо разработать специальную программу «Налогоплательщик-ЕСХН» (по аналогии с приложением «Мой налог» для НПД), позволяющую сформировать налоговую отчетность, а также отчеты перед социальными фондами, Росстатом и др., и обеспечить отправку в ФНС посредством налогового терминала. В дальнейшем этот

порядок целесообразно распространить на всех, кто применяет спецрежимы.

На современном этапе развития информационных технологий технических проблем нет — в отличие от торговцев, производителей сельхозпродукции намного меньше, количество счетов-фактур на порядок меньше, чем кассовых чеков, производители оснащены значительно лучше мелких торговцев.

При доходе до 8 млн руб. освобождение от отчетности по НДС снимет ограничение в выборе поставщиков материальных ресурсов, что уравнивает поставщиков — плательщиков и неплательщиков НДС. Если даже поставщиками являются предприятия на УСН, потерь бюджета не будет, так как применяемые в сельхозпроизводстве материальные ресурсы (горюче-смазочные материалы, запасные части, строительные материалы, газ, электроэнергия и пр.) в основном произведены на крупных предприятиях, применяющих ОСНО, и НДС уже уплачен.

При доходе более 8 млн руб. в год предприятие должно проявлять большую осмотрительность при выборе поставщиков, так как придется вести полноценный учет НДС в соответствии с требованиями налогового законодательства для отнесения входящего НДС в зачет.

Внедрение налоговых терминалов снизит время и затраты на содержание бухгалтерии, повысит эффективность работы предпринимателей в части взаимодействия с налоговыми органами, последние смогут осуществлять контроль над исполнением законодательства в автоматическом режиме.

Приведем следующие аргументы в пользу новой техники:

- затраты на новое оборудование незначительны в масштабах фермерских хозяйств;

- на примере торговли фермеры психологически готовы к использованию такого оборудования, в целом торговля легко освоила онлайн-кассы;
- если в случае с онлайн-кассами из-за недостатка информации не было известно, как нововведение повлияет на общие показатели бизнеса, фермеры хорошо представляют финансово-экономические показатели своего бизнеса, понимают, из-за чего их проблемы в налоговой сфере, и прилагают усилия для минимизации последствий столь несправедливого налога, каковым в настоящее время для них является НДС.

Внедрение налоговых терминалов даст следующие результаты:

- благодаря онлайн-передаче в ФНС сведений о совершенных операциях для законопослушных предпринимателей отпадает необходимость в налоговых проверках;
- упростится создание счетов-фактур, ветеринарных сертификатов «Меркурий» и других документов и их отправка;
- автоматизация налоговой отчетности по НДС, возможность усовершенствования системы до полного налогового терминала с разработкой и установкой специального программного продукта для сельхозтоваропроизводителей на ЕСХН (в будущем и на УСН), когда всю налоговую

и прочую обязательную отчетность можно подготовить автоматически и передать в ФНС посредством этого терминала.

Принятие предложенных нововведений в НК РФ сделают мелких сельскохозяйственных товаропроизводителей полноценными и равными участниками рынка сельхозпродукции. При благоприятном налоговом режиме часть личных подсобных хозяйств (ЛПХ), которые заняты товарным производством, также перейдут на ЕСХН.

Выводы

В сфере налогообложения сельхозпроизводства назрели проблемы, решение которых затягивается. Закон № 335-ФЗ не решил проблемы двойного налогообложения плательщиков ЕСХН и встраивания их в цепочку плательщиков НДС, требуются меры по совершенствованию налогового законодательства.

Для устранения двойного налогообложения НДС плательщиков ЕСХН предлагается признать их плательщиками НДС независимо от дохода, при этом освободить от обязанности налоговой отчетности по НДС мелких товаропроизводителей с доходом менее 8 млн руб.

В целях упрощения отчетности и налогового администрирования предлагается ввести налоговые терминалы для онлайн выставления счетов-фактур контрагентам и дублирования их в ФНС, а также для формирования и отправки отчетности в ФНС и другие органы.

Таблица 1**Поступления НДС от сельского хозяйства в бюджетную систему Российской Федерации в 2011 – 2018 гг.****Table 1****VAT revenues from agriculture to the budget system of the Russian Federation in 2011–2018**

Год	НДС
2011	-14 818,8
2012	-23 401
2013	-26 769,8
2014	-14 375,4
2015	-8 758,8
2016	-16 737,5
2017	-16 641,1
2018	-21 520,5

Примечание. « - » — к возмещению из бюджета, млн руб.*Источник:* составлено автором на основании статистической налоговой отчетности ФНС России (форма 1-НОМ)*Source:* Authoring, based on statistical tax reporting of the Federal Tax Service of Russia (Form 1-НОМ)**Таблица 2****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 2****The structure of production cost and sales (goods, works, services) of organizations by type of economic activity of Agriculture, Hunting, and Forestry in 2014, million RUB**

Затраты	Сумма, руб.	Процентное соотношение, %
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: ФСФГ РФ. Сборник «Россия в цифрах», 2016. С. 415*Source:* Rossiya v tsifrakh [Russia in Figures]. The Russian Federal State Statistics Service Publ., 2016, p. 415

Таблица 3

Группировка сельскохозяйственных организаций, крестьянских (фермерских) хозяйств и индивидуальных предпринимателей по размеру земельной площади на 1 июля 2016 г.

Table 3

Grouping of agricultural organizations, farms and individual entrepreneurs by land area as of July 1, 2016

Земельная площадь, га	Сельскохозяйственные организации				Крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели			
	Число с/х органи- заций	Процент от общего числа хозяйств	Общая площадь, тыс. га	Площадь с/х угодий в среднем на одну органи- зацию, га	Число КФХ и ИП, ед.	Процент от общего числа хозяйств	Общая площадь, тыс. га	Площадь с/х угодий в среднем на одно хозяйство, га
Нет земли	3 994	11,1	—	—	34 719	19,9	—	—
до 4,1	2 349	6,5	3,2	0,9	24 048	13,8	39,9	1,4
4,1—10	1 017	2,8	7,3	5,3	16 330	9,3	115,4	6,4
10,1—20	963	2,7	14,8	11	13 172	7,5	199,8	14,3
20,1—50	1 776	4,9	62,5	28,4	20 539	11,8	710,7	33,1
50,1—100	1 786	5	133	64,3	15 572	8,9	1 148,6	72
100,1—200	2 009	5,6	296	131,5	14 826	8,5	2 160,8	143,6
200,1—500	3 614	10	1 228,9	312,7	16 605	9,5	5 410,6	322,7
500,1—1 500	5 622	15,6	5 244,1	868	13 107	7,5	11 334,5	856,2
1 500,1—3 000	4 189	11,6	9 089,4	2 009,3	3 806	2,2	7 857,5	2 029
3 000,1—4 000	1 719	4,8	5 980,4	3 194,3	852	0,5	2 931,4	3 359,7
4 000,1—6 000	2 204	6,1	10 836,8	4 509,1	667	0,4	3 221,2	4 737,6
6 000,1—10 000	2 028	5,6	15 579,1	6 948,5	522	0,3	8 182,3	9 568,7
10 000,1— 40 000	2 337	6,5	41 320,7	15 432,2	—	—	—	—
Свыше 40 000	441	1,2	200 985	22 049	—	—	—	—
Итого	36 048	100	290 781,2	2 501,8	174 765	100	43 312,5	226,5

Источник: составлено автором на основе: Российский статистический ежегодник. 2018.

URL: http://www.gks.ru/bgd/regl/b18_13/Main.htm

Source: Authoring, based on *Rossiiskii statisticheskii ezhegodnik. 2018* [Russian Statistical Yearbook. 2018].

URL: http://www.gks.ru/bgd/regl/b18_13/Main.htm (In Russ.)

Список литературы

1. Давлетшин Т.Г. Нейтральность НДС и гармонизация налоговых режимов // *Налоговый Вестник*. 2015. № 10. С. 64—67. URL: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=6324>
2. Пинская М.Р., Тихонова А.В. Гармонизация НДС и единого сельскохозяйственного налога // *Белорусский экономический журнал*. 2015. № 3. С. 72—78. URL: <http://edoc.bseu.by:8080/handle/edoc/31065>
3. Пансков В.Г. Проблемы налогообложения добавленной стоимости // *Налоговый Вестник*. 2003. № 5. С. 31—33. URL: <https://www.lawmix.ru/bux/124371>
4. Шелкунов А.Д. Принцип нейтральности НДС и подходы судебной практики // *Закон*. 2014. № 4. С. 159—164.
5. Чеснокова Л.А., Яшина Н.И. Налоговая нагрузка в сельскохозяйственной отрасли РФ и необходимость ее изменения // *Финансы и управление*. 2016. № 2. С. 118—124. URL: <https://doi.org/10.7256/2409-7802.2016.2.16993>
6. Горский И.В. Налоговая политика России начала XXI века // *Налоговый вестник*. 2007. № 7. С. 9—13. URL: <http://www.nalvest.ru/nv-articles/detail.php?ID=30567>
7. Сазонов С.Н. Структура и динамика затрат в фермерских хозяйствах // *Экономика: вчера, сегодня, завтра*. 2018. Т. 8. № 8А. С. 112—120.
8. Шкарупа Е.А., Митрофанова И.В. Компаративный анализ зарубежного опыта налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей // *Экономика: вчера, сегодня, завтра*. 2017. Т. 7. № 3В. С. 339—352.
9. Тихонова А.В. Налоговое регулирование аграрного сектора: оценка и проблематика // *Известия Байкальского государственного университета*. 2014. № 6. С. 25—34. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovoe-regulirovanie-agrarnogo-sektora-otsenka-i-problematika>
10. Трошин А.В. Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки на предприятия // *Финансы*. 2000. № 5. С. 44—54. URL: <https://www.lawmix.ru/bux/149588>
11. Ильин А.Ю. Юридическое содержание видов, форм и методов налогового контроля // *Финансовое право*. 2014. № 1. С. 28—34. URL: <https://wiselawyer.ru/poleznoe/64543-yuridicheskoe-soderzhanie-vidov-form-metodov-nalogovogo-kontrolya>
12. Ручкина Г.Ф., Терехова Е.В. Общие и проблемные аспекты правового регулирования налога на добавленную стоимость // *Юридический мир*. 2014. № 1. С. 44—50. URL: <http://xn----7sbbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/6963>

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.

UNIFIED AGRICULTURAL TAX WITH VAT: THE ISSUES OF HARMONIZATION

Takhir G. DAVLETSHIN

ООО Буровье и Нефтеpromысловье Насосы (Oil-rig and oilfield pumps),
Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation
shentmz@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-7714-5182>

Article history:

Received 6 August 2019
Received in revised form
20 August 2019
Accepted 3 September 2019
Available online
30 September 2019

JEL classification: H21,
H25, H30, K34

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

Abstract

Subject This article analyzes the problem of VAT double taxation of agricultural producers which apply a unified agricultural tax, in light of the entry into force of Federal Law of November 27, 2017 No. 335-FZ, *On Introducing Amendments to Parts One and Two of the Tax Code of the Russian Federation and Certain Legislative Acts of the Russian Federation*.

Objectives The article aims to solve the problems of VAT double taxation, unified agricultural tax and VAT harmonization, tax reporting simplification, and tax management improvement.

Methods The article employs general scientific approaches and methods.

Results The article proposes certain amendments to the Tax Code of the Russian Federation, according to which all unified agricultural tax payers are recognized as VAT payers, regardless of the amount of income, with exemption from VAT tax reporting on income less than a certain threshold. The article also proposes to introduce tax terminals for online invoices to contractors and their duplication in the Federal Tax Service, tax and other reporting.

Conclusions Recognizing agricultural producers which apply a unified agricultural tax as VAT payers, regardless of the amount of income with exemption from VAT tax reporting on income less than a certain threshold, will help solve the problem of double VAT taxation and involvement in VAT turnover without budget losses.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2019

Please cite this article as: Davletshin T.G. Unified Agricultural Tax with VAT: The Issues of Harmonization. *Finance and Credit*, 2019, vol. 25, iss. 9, pp. 2109–2124.
<https://doi.org/10.24891/fc.25.9.2109>

References

1. Davletshin T.G. [Neutrality of VAT and harmonization of tax regimes]. *Nalogovyi vestnik = Tax Bulletin*, 2015, no. 10, pp. 64–67. URL: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=6324> (In Russ.)
2. Pinskaya M.R., Tikhonova A.V. [Harmonization of VAT and single agricultural tax]. *Belorusskii ekonomicheskii zhurnal = Belarusian Economic Journal*, 2015, no. 3, pp. 72–78. URL: <http://edoc.bseu.by:8080/handle/edoc/31065> (In Russ.)
3. Panskov V.G. [Problems of value-added taxation]. *Nalogovyi vestnik = Tax Bulletin*, 2003, no. 5, pp. 31–33. URL: <https://www.lawmix.ru/bux/124371> (In Russ.)
4. Shelkunov A.D. [The VAT neutrality principle and court practice approaches]. *Zakon = Law*, 2014, no. 4, pp. 159–164. (In Russ.)
5. 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*, 2016, no. 2, pp. 118–124. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.7256/2409-7802.2016.2.16993>

6. 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. URL: <http://www.nalvest.ru/nv-articles/detail.php?ID=30567> (In Russ.)
7. Sazonov S.N. [Determining the technical efficiency of resource application in farm enterprises]. *Ekonomika: vchera, segodnya, zavtra = Economics: Yesterday, Today and Tomorrow*, 2018, vol. 8, no. 8A, pp. 112–120. (In Russ.)
8. Shkarupa E.A., Mitrofanova I.V. [A comparative analysis of foreign experience in taxation of agricultural producers]. *Ekonomika: vchera, segodnya, zavtra = Economics: Yesterday, Today and Tomorrow*, 2017, vol. 7, no. 3B, pp. 339–352. (In Russ.)
9. Tikhonova A.V. [Agricultural sector tax regulation: evaluation and problems]. *Izvestiya Baikal'skogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of Baikal State University*, 2014, no. 6, pp. 25–34. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovoe-regulirovanie-agrarnogo-sektora-otsenka-i-problematika> (In Russ.)
10. Troshin A.V. [A comparative analysis of methods to determine the tax burden on enterprises]. *Finansy = Finance*, 2000, no. 5, pp. 44–54. URL: <https://www.lawmix.ru/bux/149588> (In Russ.)
11. Il'in A.Yu. [Juridical contents of types, forms and methods of tax control]. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2014, no. 1, pp. 28–34. URL: <https://wiselawyer.ru/poleznoe/64543-yuridicheskoe-soderzhanie-vidov-form-metodov-nalogovogo-kontrolya> (In Russ.)
12. 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. URL: <http://xn----7sbbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/6963> (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.