

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Саратовская государственная юридическая академия»

На правах рукописи

Мамедов Ниджат Джамиль Оглы

**МЕХАНИЗМ НАЛОГОВО-ПРАВОВОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

Диссертация
на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель –
доктор юридических наук, доцент
Садчиков Михаил Николаевич

Саратов – 2024

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ НАЛОГОВО-ПРАВОВОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	18
1.1. Генезис налогово-правового стимулирования субъектов малого предпринимательства в сельскохозяйственной сфере России.....	18
1.2. Особенности сельскохозяйственной деятельности субъектов малого предпринимательства в аспекте налогово-правового регулирования.....	37
1.3. Механизм налогово-правового регулирования и налогово-правовое стимулирование субъектов сельскохозяйственной деятельности в Российской Федерации.....	61
ГЛАВА 2. РЕАЛИЗАЦИЯ МЕР НАЛОГОВО-ПРАВОВОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	90
2.1. Особенности налогового стимулирования в правовом механизме налогообложения сельскохозяйственной деятельности субъектов малого предпринимательства в Российской Федерации.....	90
2.2. Проблемы реализации механизма налогово-правового стимулирования субъектов малого предпринимательства, осуществляющих сельскохозяйственную деятельность в Российской Федерации.....	125
2.3. Мониторинг реализации мер налогового стимулирования в правовом механизме налогообложения субъектов малого предпринимательства в сельском хозяйстве Российской Федерации.....	138
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	157
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ И ИСТОЧНИКОВ	162

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы диссертационного исследования.

Эффективность реализации ключевых направлений налоговой политики в Российской Федерации во многом зависит от правового регулирования отношений, которые складываются в области налогообложения. Именно налоговая практика позволяет сформировать новый взгляд и новые подходы к разработке мер повышения эффективности существующего механизма налогообложения как в целом, так и применительно к субъектам малого предпринимательства в сельскохозяйственной сфере. Государственная налоговая политика нацелена на решение ряда актуальных задач, связанных с обеспечением неукоснительного поступления налоговых платежей. С одной стороны, государством создаются благоприятные условия для реализации потенциала малого предпринимательства: формируется эффективная нормативная база, создаются гарантии охраны и защиты интересов субъектов налогообложения, устанавливаются налогово-правовые режимы. С другой стороны, в целях увеличения доходов бюджетов государству следует принимать специальные меры, которые будут способствовать обеспечению эффективной организации налогообложения указанных субъектов, в том числе посредством ужесточения правил налогообложения, введения новых процедур налогового контроля и т.д.

Традиционно сельское хозяйство рассматривается как самостоятельное направление государственного регулирования, непосредственно связанное с проблематикой обеспечения продовольственной безопасности. Кроме того, как вид хозяйственной деятельности данное направление имеет свои особенности: сезонность, рисковый характер, невысокую в сравнении с некоторыми отраслями доходность и другие, что требует соответствующего правового регулирования.

Развитие надлежащей правовой регламентации деятельности субъектов малого предпринимательства в сельскохозяйственной сфере невозможно без

определения механизма налогово-правового стимулирования деятельности субъектов малого предпринимательства в сельскохозяйственной сфере, ввиду чего для налогово-правовой доктрины фундаментальное значение имеет разработка определения понятия механизма налогово-правового регулирования и стимулирования в аспекте налогообложения деятельности субъектов малого предпринимательства в сельскохозяйственной сфере.

Налогово-правовое регулирование деятельности субъектов малого предпринимательства в сельскохозяйственной отрасли, несомненно, имеет ряд особенностей, которые отличают его от налогово-правового стимулирования иных субъектов хозяйственной деятельности. Выявление этих особенностей направлено на обеспечение эффективной реализации механизма налогово-правового регулирования в рассматриваемой сфере.

Существующую на сегодняшний день систему сбора и анализа информации (мониторинга) сложно назвать совершенной. Методы осуществления мониторинга включают различные критерии и показатели финансовой активности, из-за чего итоговая картина мониторинга мер налогового стимулирования содержит в себе противоречивую информацию. Отсутствует единый механизм мониторинга применительно к конкретным отраслям промышленности или сельского хозяйства, соответственно, мониторинг проводится без учета особенностей данных отраслей. Кроме того, действующее законодательство не регламентирует механизм мониторинга мер налогового стимулирования.

Настоящее исследование направлено на поиск и разработку оптимальной и эффективной модели правового механизма налогообложения в условиях стимулирования малого предпринимательства в сельском хозяйстве Российской Федерации.

Степень научной разработанности темы. Проведенный анализ показал, что правовой механизм налогообложения в условиях стимулирования развития малого предпринимательства в сельском хозяйстве Российской Федерации характеризуется недостаточной научной разработанностью,

вместе с тем обозначенная проблема затрагивается в ряде диссертационных работ.

Общие вопросы механизма правового регулирования были рассмотрены С.С. Алексеевым (Механизм правового регулирования в социалистическом государстве. М., 1966); концептуальные вопросы развития налогового права, в том числе регулирование налоговых льгот, исследованы В.В. Гриценко (Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства. Саратов, 2005). Д.Г. Бачуриным проведен анализ правового механизма налогообложения (Правовой механизм налогообложения налогом на добавленную стоимость в Российской Федерации. М., 2019). Социальную направленность финансово-правового регулирования рассматривал Е.Г. Беликов (Финансовое право и его институты: проблемы социальной эффективности. М., 2016). Проблема раскрытия сущности механизма налогообложения отражена в работах В.А. Парыгиной (Проблемы понятия и механизма нормативно-правового регулирования налоговых правоотношений в Российской Федерации. М., 2004) и Д.С. Барзилова (Дозволение как способ правового регулирования налогового администрирования в Российской Федерации. Саратов, 2012). Финансово-правовое стимулирование внедрения цифровых технологий рассматривал В.В. Меньков (Финансово-правовое стимулирование внедрения цифровых технологий коммерческими организациями. Саратов, 2022).

Отдельные вопросы налогово-правового стимулирования были исследованы в работах А.В. Малько (Стимулы и ограничения в праве. М., 2003), Н.Н. Лайченковой (Стимулы в налоговом праве. Саратов, 2009), М.А. Горвцовой (Правовые аспекты налогового стимулирования малого предпринимательства в Российской Федерации. М., 2014).

Однако цели и результаты этих исследований не были направлены на концептуальное понимание налогово-правового стимулирования деятельности субъектов малого предпринимательства в сельском хозяйстве РФ. В обозначенных трудах рассматривались отдельные вопросы механизма

налогово-правового стимулирования субъектов малого предпринимательства, частично затрагивались особенности налогового стимулирования в правовом механизме налогообложения деятельности субъектов малого предпринимательства в Российской Федерации. Вместе с тем вопросы, связанные с реализацией механизма налогово-правового стимулирования субъектов малого предпринимательства, осуществляющих сельскохозяйственную деятельность на территории РФ, а также вопросы, касающиеся мониторинга реализации данных мер, комплексно не исследовались.

Объект и предмет диссертационного исследования. *Объект исследования* – общественные отношения, урегулированные нормами налогового права, которые складываются в процессе налогообложения малого предпринимательства в сельском хозяйстве Российской Федерации.

Предметом исследования являются нормы права, входящие в механизм налогово-правового стимулирования малого предпринимательства в сельском хозяйстве, материалы правоприменительной, в том числе судебной, практики, а также понятия, идеи, концепции и принципы, разработанные исследователями в области налогового и финансового права.

Цель и задачи диссертационного исследования. *Целью* диссертационного исследования является разработка концепции налогово-правового стимулирования развития малого предпринимательства в сельском хозяйстве Российской Федерации для построения целостной модели организации налогообложения в указанном виде предпринимательской деятельности и выработка на их основе рекомендаций по совершенствованию налогово-правового стимулирования субъектов малого предпринимательства в сельском хозяйстве Российской Федерации.

Достижение поставленной цели обеспечивается решением следующих *задач*:

– исследовать генезис налогово-правового стимулирования субъектов малого предпринимательства в сельскохозяйственной сфере РФ;

- дать характеристику сельскохозяйственной деятельности субъектов малого предпринимательства как объекта налогово-правового регулирования;
- определить механизм налогово-правового регулирования и налогово-правового стимулирования сельскохозяйственной деятельности субъектов малого предпринимательства в Российской Федерации;
- выявить особенности налогово-правового стимулирования в правовом механизме налогообложения сельскохозяйственной деятельности субъектов малого предпринимательства в Российской Федерации;
- раскрыть практические аспекты реализации налогово-правового стимулирования субъектов малого предпринимательства, осуществляющих сельскохозяйственную деятельность в Российской Федерации;
- дать характеристику мониторингу реализации мер налогового стимулирования в правовом механизме налогообложения субъектов малого предпринимательства в сельском хозяйстве Российской Федерации.

Методологическую основу исследования составляют такие методы, как описание, сравнение, историко-правовой метод, формально-юридический метод, метод правового моделирования. *Описание и сравнение* использовались на протяжении всего исследования, проводимого в рамках диссертации. Именно при помощи данных методов были получены эмпирико-теоретические знания в области правового механизма налогообложения в условиях стимулирования субъектов малого предпринимательства в сельском хозяйстве Российской Федерации. Посредством *историко-правового метода* удалось сформировать общее представление об основных исторических этапах развития сельскохозяйственного налога в Российской Федерации. *Анализ и синтез* использовались при раскрытии объекта и предмета диссертационного исследования. *Формально-юридический метод* обеспечил рассмотрение действующего законодательства, регламентирующего финансовую деятельность субъектов правоотношений в области налогообложения малого предпринимательства. При выработке предложений по совершенствованию законодательства, регулирующего механизм

налогообложения субъектов малого предпринимательства в сельском хозяйстве, использовался *метод правового моделирования*.

В качестве **теоретической основы исследования** выступили работы специалистов в области налогового и финансового права, таких как Д.С. Барзилов, А.В. Брызгалин, Е.Л. Васянина, Д.В. Винницкий, Е.Ю. Грачева, В.В. Гриценко, А.В. Демин, А.М. Дубинский, А.С. Жутаев, М.В. Карасева, А.Н. Козырин, А.С. Кондукторов, А.А. Копина, Ю.А. Крохина, М.В. Кустова, И.И. Кучеров, Н.Н. Лайченкова, В.А. Парыгина, Г.В. Петрова, Е.В. Покачалова, А.М. Полтнева, В.В. Попов, М.Б. Разгильдиева, И.В. Рукавишникова, Д.А. Смирнов, А.В. Швец.

В ходе исследования были использованы научные труды теоретиков государства и права С.С. Алексеева, А.Б. Венгерова, В.Л. Кулапова, В.О. Лучиной, Н.И. Матузова, А.В. Малько, В.С. Нерсисянц, М.М. Рассоловой, научные теории конституционного права Б.С. Эбзеева.

Особое внимание было уделено научным работам экономического характера, посвященным вопросам налогообложения и налогового стимулирования малого предпринимательства в Российской Федерации, которые были выполнены О.В. Довгой, Е.Н. Евстигнеевым, Е.Ю. Жидковой, О.В. Иншаковым, И.В. Орбинской.

Правовую базу диссертационного исследования составили Конституция РФ, Бюджетный кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, иные федеральные законы, нормативные правовые акты субъектов РФ и муниципальных образований, регулирующие общественные отношения в сфере налогообложения сельскохозяйственной деятельности.

В качестве **эмпирической основы исследования** выступили акты Верховного Суда РФ, материалы судебной и правоприменительной практики, статистические и другие официальные данные.

Научная новизна диссертации заключается в том, что в ней разработана единая концепция механизма налогово-правового стимулирования субъектов малого предпринимательства в сельском хозяйстве, построена оптимальная

юридическая модель, охватывающая весь комплекс мер по обеспечению ее эффективной реализации. В исследовании определены понятия «механизм налогово-правового регулирования сельскохозяйственной деятельности субъектов малого предпринимательства в Российской Федерации», «механизм налогово-правового стимулирования субъектов малого предпринимательства в сельскохозяйственной сфере Российской Федерации», раскрыты структура и особенности функционирования правового механизма налогообложения малого предпринимательства в сельском хозяйстве. Кроме того, в целях улучшения экономической конкурентоспособности субъектов на мировых рынках

в настоящей работе сформулированы предложения по совершенствованию правового механизма налогообложения малого предпринимательства в сельском хозяйстве.

Положения, выносимые на защиту:

1. Механизм налогово-правового стимулирования субъектов малого предпринимательства в сельскохозяйственной сфере представляет собой модель взаимодействия институциональных и правовых методов государственного воздействия на налоговые отношения, направленную на достижение планируемых качественных и количественных показателей в сфере осуществления сельскохозяйственной деятельности субъектами малого предпринимательства.

Меры налогового стимулирования субъектов малого предпринимательства в сельскохозяйственной сфере можно классифицировать по различным основаниям. В зависимости от режима налогообложения представляется возможным разделить меры налогового стимулирования на общие и специальные; по методу правового воздействия на добровольные и обязательные к применению; по времени действия на временные и постоянные.

2. Особенностью налогово-правового стимулирования сельскохозяйственной деятельности в Российской Федерации выступает

возможность применения сельскохозяйственными товаропроизводителями специального налогового режима – единого сельскохозяйственного налога (далее – ЕСХН).

Юридическая конструкция ЕСХН отражает следующие особенности осуществления сельскохозяйственной деятельности:

- доходы и расходы для целей определения объекта налогообложения и исчисления налоговой базы по ЕСХН учитываются по кассовому методу, что соответствует рисковому характеру сельскохозяйственной деятельности, сложности планирования ее показателей;

- установление относительно длительных отчетного (полугодие) и налогового (календарный год) периодов, а также сроков уплаты авансового платежа и налога позволяет снизить влияние сезонности сельскохозяйственной деятельности на фактическую способность налогоплательщика уплатить налог в установленный срок;

- для целей налогообложения налогоплательщик вправе учитывать полученные убытки в течение десяти лет, что позволяет снизить влияние рискового характера сельскохозяйственной деятельности;

- размер налоговой ставки в системе элементов ЕСХН обеспечивает конкурентную налоговую нагрузку в отношении прибыли (доходов) сельскохозяйственных товаропроизводителей;

- критерии определения налогоплательщика ЕСХН основаны на классификации продукции, операциях с ней, а также доле доходов от реализации такой продукции в общей сумме доходов налогоплательщика, что позволяет достаточно точно определить субъекта налогообложения.

3. Целью правового механизма налогообложения сельскохозяйственной деятельности является обеспечение эффективности действия правил налогообложения, применяемых в отношении сельскохозяйственных товаропроизводителей, осуществление контроля за их реализацией для удовлетворения интересов государства, организаций, физических лиц и общества в целом.

Задачи правового механизма налогообложения сельскохозяйственной деятельности:

- обеспечение эффективного взимания налогов и иных обязательных платежей при осуществлении сельскохозяйственной деятельности;
- создание оптимальных условий налогообложения субъектов малого предпринимательства в области сельского хозяйства;
- стимулирование отечественного производства и инновационного развития сельскохозяйственной деятельности с помощью закрепленных в законодательстве налоговых стимулов;
- обеспечение защиты добросовестных сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Данные задачи могут быть использованы в качестве критериев при определении эффективности мер налогово-правового стимулирования.

4. Рисковый характер сельского хозяйства непосредственно влияет на соблюдение принципа плановости финансовой деятельности сельскохозяйственного товаропроизводителя. Расчет доли доходов от реализации произведенной им сельскохозяйственной продукции в общей сумме доходов по результатам не одного, а трех налоговых периодов позволит снизить влияние данного фактора на право налогоплательщика применять специальный налоговый режим ЕСХН.

5. Значимым инструментом налогово-правового стимулирования малого и среднего предпринимательства в сельскохозяйственной деятельности, помимо применения ЕСХН, является установление субъектами Российской Федерации пониженных налоговых ставок по упрощенной и патентной системам налогообложения, в зависимости от величины получаемого дохода, количества работников, конкретного вида деятельности, требующего государственной поддержки, с учетом региональных особенностей развития сельского хозяйства.

6. Мерой стимулирования малого предпринимательства в юридической конструкции ЕСХН являются дифференцированные

налоговые ставки, устанавливаемые субъектами Российской Федерации в зависимости от размера доходов налогоплательщика и средней численности работников. Установление дифференцированных налоговых ставок в отношении сельскохозяйственных товаропроизводителей, не осуществляющих предпринимательскую деятельность, позволит в большей степени обеспечить реализацию принципа экономической обоснованности налогообложения, а также учесть особенности осуществления сельскохозяйственной деятельности.

Предложения по совершенствованию законодательства разработаны в развитие положений, выносимых на защиту.

1. Изложить подпункт 2 пункта 4 статьи 346.5 Налогового кодекса РФ абзацем в следующей редакции:

«Статья 346.5. Порядок определения и признания доходов и расходов

...

2) в отношении приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств, а также приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов до перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога стоимость основных средств и нематериальных активов включается в расходы в следующем порядке:

...

В случае, если в отношении приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств, а также приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов до перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога налогоплательщик применял инвестиционный налоговый вычет, предусмотренный статьей 286.1 настоящего Кодекса, и не использовал налоговый вычет до окончания налогового периода, неиспользованная часть налогового вычета может быть использована для уменьшения сумм налога».

2. Изложить пункт 3 статьи 346.50 Налогового кодекса РФ в следующей редакции:

«Статья 346.50. Налоговая ставка

.....

2. Законами субъектов Российской Федерации может быть установлена налоговая ставка в размере от 0 до 6 процентов для налогоплательщиков – индивидуальных предпринимателей, осуществляющих предпринимательскую деятельность в производственной, сельскохозяйственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере оказания бытовых услуг населению.

В случае, если налогоплательщик осуществляет виды предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения с налоговой ставкой менее 6 процентов, и иные виды предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения с налоговой ставкой в размере, установленном пунктом 1 настоящей статьи, или иной режим налогообложения, этот налогоплательщик обязан вести отдельный учет доходов.

Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены ограничения на применение налогоплательщиками, указанными в абзаце первом настоящего пункта, налоговой ставки в размере менее 6 процентов, в том числе в виде:

ограничения средней численности работников;

ограничения предельного размера доходов от реализации, определяемых в соответствии со статьей 249 настоящего Кодекса, получаемых индивидуальным предпринимателем при осуществлении вида предпринимательской деятельности, в отношении которого применяется налоговая ставка в размере менее 6 процентов.

В случае нарушения ограничений на применение налоговой ставки в размере менее 6 процентов, установленных настоящей главой и законом субъекта Российской Федерации, индивидуальный предприниматель считается утратившим право на применение налоговой ставки в размере менее

6 процентов и обязан уплатить налог по налоговой ставке, предусмотренной пунктом 1 или 2 настоящей статьи, за налоговый период, в котором нарушены указанные ограничения.

Виды предпринимательской деятельности в производственной, социальной и научной сферах, а также в сфере оказания бытовых услуг населению, в отношении которых устанавливается налоговая ставка в размере 0 процентов, определяются субъектами Российской Федерации на основании Общероссийского классификатора видов экономической деятельности и кодов услуг в соответствии с Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности, относящихся к бытовым услугам, определяемых Правительством Российской Федерации.

Для целей применения налоговой ставки, установленной настоящим пунктом для предпринимательской деятельности в сельскохозяйственной сфере, под предпринимательской деятельностью в сельскохозяйственной сфере понимается деятельность сельскохозяйственных товаропроизводителей, отвечающих критериям, установленным подпунктом 1 пункта 2 статьи 346.2 настоящего Кодекса».

Теоретическая и практическая значимость работы. *Теоретическая значимость* диссертации состоит в том, что доктринальное осмысление рассматриваемых в ней положений позволяет выявить существующие в настоящее время проблемы законодательной регламентации и практики применения положений действующего законодательства, регулирующего отношения в сфере налогообложения в условиях стимулирования малого предпринимательства в сельском хозяйстве РФ.

Теоретические выводы и положения могут быть использованы при проведении научных исследований с целью развития теории налогового и финансового права.

Практическая значимость исследования заключается в том, что его результаты могут быть применены для совершенствования системы

законодательства о налогах и сборах Российской Федерации. Внедрение результатов исследования в российское законодательство направлено на обеспечение реального совершенствования механизма налогообложения субъектов малого предпринимательства в сельскохозяйственной сфере и позволит установить правила ведения предпринимательской деятельности, что окажет позитивное влияние на дальнейшее развитие института налогообложения субъектов малого предпринимательства в сельскохозяйственной сфере. Материалы данного диссертационного исследования также предполагают их потенциальное использование в контексте изучения учебных дисциплин «Финансовое право» и «Налоговое право».

Степень достоверности результатов проведенного исследования обеспечивается за счет согласованности методологического аппарата, непротиворечивостью теоретических концепций, установленных объектом, предметом, целью и задачами исследования. Основные аспекты, относящиеся к особенностям правового механизма налогообложения в контексте стимулирования малого предпринимательства в сельском хозяйстве Российской Федерации, подверглись анализу и критической оценке с учетом соответствия их основополагающим принципам правовой доктрины, нормам законодательства и практике его применения.

Апробация результатов исследования. Диссертация обсуждена и рекомендована к защите на заседании кафедры финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия».

Выводы диссертационного исследования внедрены в учебный процесс ФГАОУ ВО «Санкт-Петербургский государственный университет аэрокосмического приборостроения» при изучении студентами очной и заочной форм обучения, обучающимися по направлению подготовки 40.03.01 Юриспруденция, квалификация «бакалавр», дисциплин «Финансовое право» и «Налоговое право», а также отражены в докладах

и сборниках научных трудов, подготовленных по итогам международных и всероссийских научно-практических конференций:

I Саратовских финансово-правовых чтений научной школы Н.И. Химичевой «Доступность банковских и иных финансовых услуг как правовой принцип эффективного функционирования публичных и частных финансов» (г. Саратов, ФГБОУ ВО «СГЮА», 1 июня 2017 г.);

Всероссийской научно-практической конференции «Безопасность в бюджетно-налоговой, таможенной и иных сферах финансовой деятельности: экономические и правовые проблемы» (г. Саратов, ФГБОУ ВО «СГЮА», 31 октября 2017 г.);

II Саратовских финансово-правовых чтений научной школы Н.И. Химичевой «Повышение финансовой грамотности и финансовой культуры: современные правовые аспекты» (г. Саратов, ФГБОУ ВО «СГЮА», 31 мая 2018 г.);

Научной конференции «Социальная политика Российской Федерации: финансово-правовые аспекты» (г. Санкт-Петербург, ФГБОУ ВО «СПбГЭУ», 15 ноября 2018 г.);

III Саратовских финансово-правовых чтений научной школы Н.И. Химичевой, посвященных 90-летию со дня рождения Нины Ивановны, «Развитие научных идей профессора Н.И. Химичевой в современной доктрине финансового права (г. Саратов, ФГБОУ ВО «СГЮА», 2020 г.);

IV Саратовских финансово-правовых чтений научной школы Н.И. Химичевой «Цифровая экономика как вектор трансформации правосубъектности участников налоговых отношений в России и за рубежом» (г. Саратов, ФГБОУ ВО «СГЮА», 23 мая 2019 г.);

V Всероссийской научно-практической конференции «Актуальные проблемы права в современной России» (г. Санкт-Петербург, СПбГУАП, 8 декабря 2022 г.);

VI Традиционной научной сессии СПбГУАП, посвященной Всемирному дню авиации и космонавтики (г. Санкт-Петербург, СПбГУАП, 2021 г.) на тему

«Сельскохозяйственная деятельность субъектов малого предпринимательства как объект налогового-правового регулирования».

Основные положения диссертационного исследования отражены в двенадцати научных статьях общим объемом 4,7 а. л., четыре из которых опубликованы в российских рецензируемых журналах и изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Минобрнауки России для опубликования основных научных результатов диссертаций, и учебно-методическом пособии.

Структура диссертации определена выбранной тематикой и основными направлениями исследования. Научная работа включает в себя введение, две главы, шесть параграфов, заключение и список использованной литературы и источников.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ НАЛОГОВО-ПРАВОВОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1.1. Генезис налогово-правового стимулирования субъектов малого предпринимательства в сельскохозяйственной сфере России

Становление системы налогообложения сельскохозяйственной деятельности в России прошло достаточно сложный и длинный путь. Анализ истории становления и развития отечественной системы налогообложения сельскохозяйственной деятельности имеет важное значение, поскольку позволяет проследить динамику аграрных отношений в экономической системе страны, особенно связанных с возложением основной налоговой нагрузки на определенные категории населения. В правовой доктрине на сегодняшний день не сформировалось единого мнения о том, в какой именно исторический период началось становление российской системы налогообложения сельскохозяйственной деятельности. Т.А. Ефремова и Н.А. Малахова в научной статье, посвященной исследованию исторического опыта развития налогообложения сельскохозяйственных земель в России, совершенно справедливо указывают на то, что предпосылкой зарождения института налогообложения стало возникновение института собственности, в том числе собственности на землю. Данные авторы относятся к числу исследователей, придерживающихся точки зрения, согласно которой первым этапом исторического развития налогообложения в сфере сельского хозяйства можно считать введение денежного сбора, получившего название «дань»¹. После завоевания русских земель Золотой Ордой дань внедряется на постоянной основе. В городских условиях дань

¹ См.: Ефремова Т.А., Малахова Н.А. История развития налогообложения сельскохозяйственных земель в России // Проблемы финансирования, кредитования и налогообложения. Серия: Экономические науки. М., 2007. С. 107–109.

взималась с дворовой деятельности, в деревне – с сельскохозяйственного промысла.

Существенные изменения в ранее устоявшуюся систему денежного сбора были внесены в годы правления Ивана III введением прямых и косвенных налогов. Под косвенным налогом принято понимать налог на товары и услуги, который устанавливается в виде надбавки к цене или тарифу. С крестьян взимался подушный налог, также вводилась налоговая отчетность в виде сошного письма, а земельные участки обозначались как сохи. Такая система действовала вплоть до XVII в.

В XV–XVII вв. налоговая система претерпевает существенные изменения. Одновременно со становлением форм личных обязательных платежей и повинностей, таких как данные, подушные, подати, оброки, начинает формироваться специфическое прямое налогообложение, в основе которого лежали показатели возможностей определенного домашнего хозяйства или окладной единицы исходя из наличия имущества¹.

В 1646 г. состоялось важное событие, оказавшее большое влияние на дальнейшее развитие налоговой системы. В данном случае речь идет о подворной переписи населения, которая позволила сформировать и закрепить основания для налогообложения домашних хозяйств, то есть субъектов сельскохозяйственной деятельности.

Проведенная в рассматриваемый исторический период перепись населения свидетельствует о том, что существенную часть населения Руси составляли именно крестьяне². Дворяне были освобождены от налогообложения, от всех податей и повинностей, телесных наказаний, им предоставлялась монополия на наиболее доходные промышленные производства (например, винокурение). Из приведенных положений следует вывод о том, что на протяжении длительного промежутка времени именно

¹ См.: Толкушкин А.В. История налогов в России: монография. М.: Юристъ, 2001. С. 17–20.

² См.: Бахметова Г.Ш. Переписи и текущий учет населения. М., 1998. С. 25.

сельское население выступало в качестве основного носителя налоговой нагрузки.

В период царствования Петра I благодаря реформе прямого обложения, проведенной в начале XVIII в., сформирована система подушного налогообложения. Следует отметить, что реформирование налоговой системы во время правления Петра I стало предметом изучения многих исследователей. В частности, основные положения и особенности петровских реформ в системе налогообложения сельскохозяйственной деятельности исследованы А.А. Свистуновым¹, И.А. Репиным², другими учеными. Интерес к данному историческому периоду в контексте становления системы налогообложения в России не является случайным, поскольку именно результат петровских реформ – это основа будущей современной системы налогообложения в России.

Большое влияние на систему налогообложения оказала отмена крепостного права в 1861 г.³ Существенные изменения в системе налогообложения в Российской империи были видны не сразу, и обществу, и государству потребовалось время на то, чтобы адаптироваться к новой реальности. Об этом свидетельствует тот факт, что полная отмена подушного налогообложения и круговой поруки в отношении населения произошла только в 1907 г., то есть через 46 лет⁴.

Начиная со второй половины XIX в. особым значением стали обладать прямые налоги. Низкие темпы формирования самостоятельных товаропроизводителей выступали в качестве негативного фактора для отказа от подушного обложения. Это объяснялось отсутствием возможности

¹ См.: Свистунов А.А. Зарождение и становление налоговой системы в России в период с IX по XVII в.: историко-правовой аспект: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2008.

² См.: Репин И.А. История правового регулирования налоговых отношений в России в IX – начале XX в.: дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2015.

³ См.: Государственные финансы России: XIX – первая четверть XXI века. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. С. 17.

⁴ См.: Именной Высочайший указ от 5 октября 1906 г. «Об отмене некоторых ограничений в правах сельских обывателей и лиц других бывших податных состояний» // П.А. Столыпин: программа реформ. Документы и материалы: в 2 т. М.: Российская политическая энциклопедия (РОССПЭН), 2011. Т. 1. С. 15.

у крестьян производить расчеты по выкупным платежам. Кроме того, последние обладали небольшими по размерам земельными наделами, что не позволяло им организовывать эффективное производство сельскохозяйственной продукции.

С начала XX в. С.Ю. Витте и возглавляемым им правительством начинает активно проводиться политика промышленного развития. Косвенные налоги в этот период становятся основным источником налоговых доходов российской бюджетной системы¹. Как отмечал С.Ю. Витте, прямые налоги затруднительны для граждан, потому что взимаются недобровольно по заработку, заранее решенному. Система косвенного налога имеет свои несомненные плюсы в виде лояльности при временных трудностях в доходах; кроме того, косвенные налоги дают возможность подстраиваться под общий уровень капиталовложения гражданина. С.Ю. Витте, предлагая уравнивать крестьян в правах с другими сословиями, настаивал на изменении их правового положения².

Следующим важным этапом развития налогообложения сельскохозяйственной деятельности в России стало проведение столыпинской аграрной реформы в период с 1906 по 1916 г. Суть реформирования, проведенного П.А. Столыпиным, заключалась в достижении комплекса целей:

- повышение производительности крестьянского труда;
- ликвидация существовавшей социальной напряженности среди крестьян;
- разрушение общины.

Другими словами, столыпинская аграрная реформа была нацелена на подъем крестьянского хозяйства, предоставление крестьянам свободы в осуществлении сельскохозяйственной деятельности. За пореформенные

¹ См.: *Лутухин Д.Д.* Граф С.Ю. Витте как министр финансов. Пг., 1915. С. 25.

² См.: *Шитов В.Н.* История российского Министерства финансов в лицах его руководителей: монография. Ульяновск: Изд-во УлГТУ, 2011. С. 35.

годы размер финансовых средств, направленных на агрономическую помощь крестьянству, был увеличен практически в четыре раза. Рассуждая о результатах проведенных реформ, важно отметить, что они имели преимущественно позитивное влияние, поскольку по итогам их проведения отмечается значительное повышение эффективности сельскохозяйственного производства. В период с 1906 по 1915 г. размеры ежегодных урожаев выросли с 14 до 20–25 %. Производство зерна в 1909–1913 гг. на 28 % превосходило размеры урожаев Америки, Аргентины и Канады вместе взятых¹. Получили освобождение от налога и побочные при сельском хозяйстве промыслы, такие как разработка торфа, залежей песка и глины, их переработка, а также работа мельниц и малых винокуренных заводов².

Упразднение сформированной системы налогообложения произошло в период 1917 г. На изменение системы налогообложения в рассматриваемый исторический период оказали влияние многочисленные факторы, в числе которых опубликование закона о передаче имущества в собственность государства и денонсирование ценных бумаг. Государство получало свой доход от прибыли субъектов, ведущих сельское хозяйство и реализующих выращенные продукты питания, а также от изыманий в годы гражданской войны.

Следующим новшеством в советской налоговой системе стал натуральный налог. Натуральный налог был введен в 1918 г. и выплачивался сельскохозяйственными продуктами³. Важно подчеркнуть, что изъятия происходили сверх нормы по прогрессивной шкале на основании площади земельного участка, который возможно засеять, количества живности, также

¹ См.: *Чистяков Ю.Ф.* Продовольственный экспорт Российской империи в XIX – начале XX в. и социально-экономическое развитие страны: уроки для современной России // *Российское предпринимательство*. 2015. Т. 16. № 2. С. 287–300.

² См.: Положение о государственном промысловом налоге // П.А. Столыпин: программа реформ. Документы и материалы: в 2 т. М.: Российская политическая энциклопедия (РОССПЭН), 2011. Т. 2. С. 104, 401–402.

³ Декрет ВЦИК от 30 октября 1918 г. «Об обложении сельских хозяев натуральным налогом в виде отчисления части сельскохозяйственных продуктов: с прил. Инструкции Нар. ком. фин. от 12 ноября 1918 г. по применению этого декрета. М.: ВЦИК. Сов. р. с. к. и к. д., 1918.

учитывалось количество человек в семье. Специальная, особая система налогообложения была свойственна так называемым кулацким хозяйствам.

Начиная с 20-х гг. XX столетия в СССР осуществляется восстановление финансовой системы. Это происходит в рамках этапа развития экономики государства, связанного с периодом новой экономической политики (далее – НЭП). Одним из условий, которые привели к созданию НЭПа, является необходимость повышения мотивации для улучшения показателей по площади земли, которую можно засеять, количества живности, увеличения доли агропромышленной продукции на семью¹. Внедрение НЭПа обусловило потребность

в возвращении в систему государства налогово-бюджетных организаций (фискальная политика), так как чрезмерное изъятие агропромышленных продуктов тормозило развитие сельского хозяйства и приводило к снижению товарно-денежных оборотов. В связи с этим первой новеллой новой экономической политики стала замена продразверстки на продналог. Декретом ВЦИК от 21 марта 1921 г. «О замене продовольственной и сырьевой разверстки натуральным налогом» был предусмотрен единый налог на все сельскохозяйственное производство, при этом правила взимания данного налога отсутствовали.

Выплата натурального налога вплоть до марта 1922 г. производилась соломой, капустой, картошкой и другими продуктами, входящими в установленный перечень, имеющий около двадцати наименований. Достоинство такого подхода заключалось в том, что оно было удобно и выгодно для крестьянства, поскольку позволяло последним реализовать результаты сельскохозяйственной деятельности на рынках. Налогообложение, таким образом, приобретало хозяйственное предназначение. Хозяйственный

¹ См.: *Оробинская И.В.* Оптимизация параметров развития производства и налогообложения в интегрированных формированиях АПК / А.К. Камалян, А.С. Оробинский, И.В. Оробинская и др. Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. аграр. ун-та, 2010. С. 69.

налог в виде продуктов питания позволил продвинуть сельское хозяйство. Нормы налогообложения устанавливались сельскими советами.

Сложившийся порядок взимания налога, а также определенные сложности, которые возникали, обусловили необходимость совершенствования налогового законодательства. Так, 18 марта 1922 года был принят нормативно-правовой акт, который позволил объединить и упорядочить имеющиеся налоги, что существенно облегчило процесс их взимания¹.

В 1923 году был введен новый, ранее не известный отечественной правовой системе налог – это подоходный налог на прибыль государственных предприятий. Первоначальная ставка введенного подоходного налога составляла 10 %, в процессе развития ставка выросла до 20 %. Благодаря этому преобразованию был введен ЕСХН. Обозначенная форма налогообложения действовала в отношении людей, занимающихся сельским хозяйством, коллективов и советских колхозов².

Расчет суммы налога осуществлялся с учетом характеристик каждого хозяйства. Устанавливалась градация, подразделявшая хозяйства на девять делений. При градации учитывались площади участков для засеивания на одного человека. Кроме этого, было сформировано четыре деления по объему живности в хозяйстве и одиннадцать делений по объему выращенных продуктов питания, которые устанавливались властью для отдельного региона. Такое налогообложение являлось удобным с точки зрения расчетов по относительным показателям доходности каждого конкретного агропромышленного промысла. Кроме того, устанавливались процентные надбавки по каждому хозяйству для финансового обеспечения расходов местных бюджетов.

¹ См.: Сальников М.В., Щепкин С.С. Становление и эволюция институтов налогов в контексте развития общества и государственности // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. 2002. № 4. С. 24–32.

² См.: Оробинская И.В. Указ. соч.

30 апреля 1924 г. было проведено реформирование ЕСХН. Указанное преобразование подразумевало налогообложение в денежной форме. Помимо этого, предусматривалось, что к определенному району необходимо применять расчеты, вычисленные из нормы площади урожая или вскормленной живности на одного человека в пересчете на пашню при использовании одного из девяти разрядов.

В период с 1924 по 1925 гг. также проходило важное преобразование налогообложения в сфере сельского хозяйства. Именно в данный период появился новый подход к налогообложению, а именно налогообложение в прогрессивно-подходной форме. Суть данной формы налогообложения заключалась в применении жесткой прогрессивной ставки ко всем налогам в сфере сельского хозяйства.

В 1925 г. было выпущено новое Положение о ЕСХН¹, которым устанавливались нормы налогообложения, рассчитываемые на основании объема выращенных продуктов питания и ценовой политики на определенный агропромышленный налог за последние 36 месяцев. В Положении также были представлены таблицы налогов, распределяемых по губерниям, что послужило основанием для отмены распределения по районам. Надлежащим образом налогообложение в губерниях должно было исчисляться от среднего достатка сельскохозяйственной деятельности крестьянина. В период 1924–1925 гг. развитие сельского хозяйства происходило за счет премиального фонда, который, в свою очередь, формировался за счет доходов от налогообложения по системе ЕСХН и составлял 1 % от этого налога. Деньгами фонда распоряжались органы Народного комиссариата земледелия СССР без контроля налоговых органов.

Проведенное в 1926–1927 гг. реформирование позволило значительно изменить систему налогообложения советского крестьянства путем внесения серьезных поправок в ЕСХН. Так, вследствие изменений налогообложению

¹ См.: Законы о едином сельскохозяйственном налоге. 1923–1924 гг. URL: <http://xn--e1aaejmenosqx.xn--p1ai/node/13870> (дата обращения: 01.02.2022).

подлежали все доходы людей, занимающихся сельскохозяйственным промыслом, даже таким, как выращивание табака, хмеля и винограда, разведение птиц, содержание сада и огорода. Налоги взимались в денежных единицах, то есть в рублях. Нормы объема взимаемого налога были четко определены и действовали на территории всего СССР. Был установлен необлагаемый минимум. Малоимущим людям и колхозам предоставлялись привилегии, прогрессивность налогообложения посредством повышения налоговых отчислений затрагивала зажиточные хозяйства.

Изложенное позволяет сделать вывод о том, что существовавшая в 1927–1928 гг. система налогообложения ЕСХН не вносила кардинальных изменений в существовавший ранее порядок, отличие состояло лишь в принятии нового закона на бессрочный период. Проведенное реформирование налогообложения советского крестьянства носило исключительно классовый характер, состоявший прежде всего в дифференцировании налогообложения ЕСХН в зависимости от размеров хозяйств, что привело к глобальной ликвидации налогообложения для бедных людей¹. Так, для имеющих малые объемы сельскохозяйственного производства нормы налогов в 1926, 1927 и 1928 гг. были снижены вдвое (до 2 %). В то же время лицам, являющимся крупными производителями сельскохозяйственных товаров, в указанный период нормы налогов были повышены в два раза, то есть до 24 %.

Подобная ситуация вела к жесткой дифференциации, поскольку методика расчета ЕСХН предполагала в качестве основной цели возложение налогового бремени на крупные и более развитые хозяйства, воспринимаемые обществом как «классово чуждые», что создавало предпосылки для свертывания сельскохозяйственного производства. Для достижения целей проводимой коллективизации и уничтожения единоличных земледельцев как существующего класса было принято решение ввести привилегии в

¹ См.: *Марьяхин Г.А.* Очерки истории налогов с населения в СССР. М., 1964. С. 89.

налогообложении для коллективных производств. Коллективным хозяйствам были предоставлены льготы на налогообложение в размере 60 %, а в случае, если прибыль превышала средний размер, льгота на налогообложение составляла 13 %. Для сельскохозяйственных артелей такие льготы составляли 40 и 25 % соответственно.

Существовавший порядок налогообложения коллективных хозяйств ЕСХН практически нивелировал фискальную нагрузку в силу незначительной суммы налога, подлежащей уплате (около 43 % от общей суммы). Его основной задачей стала ликвидация индивидуального сельского фермерства посредством ужесточения системы налогообложения. ЕСХН, взимание которого осуществлялось до 1931 г. преследовало не только фискальную функцию¹. Помимо фискальной функции, ЕСХН оказывало влияние на регулирование отношений имущественного положения крестьянства, задачи организации сельскохозяйственного производства и другое. Складывалась ситуация, при которой у налогов появилась конфискационная функция, и в целом налоговая нагрузка на экономику стала только увеличиваться. Такая налоговая система подвергалась существенной критике и со временем сменила вектор своего развития. В государстве произошел переход от применения налоговых механизмов к активизации административных инструментов, направленных на конфискацию всей прибыли организаций и последующее перераспределение полученных финансовых средств через государственный бюджет.

Таким образом, система налогообложения в первые годы существования СССР ставила перед собой решение следующих задач:

1. Пополнение государственной казны посредством взимания налогов (фискальная функция).

¹ См.: *Оробинская И.В.* Развитие механизма налогообложения агропромышленного комплекса в России: дис. ... д-ра экон. наук. Ростов н/Д, 2015. С. 77.

2. Реализация политики объединения единоличных крестьянских хозяйств в коллективные (коллективизация).

3. Закрепление особой роли сельского хозяйства как основного источника продовольственных запасов страны.

Следующий период развития системы налогообложения, начавшийся в 30-е гг. XX в. это налоговые реформы 1930-1932 гг., которые были ориентированы на ликвидацию той налоговой системы, которая сформировалась и функционировала в период НЭПа.

И.В. Оробинская отмечает, что «в отношении государственных предприятий устанавливались налоги с оборота и отчислений от доходов»¹.

Доля вычетов от прибыли государственных организаций варьировалась в зависимости от сектора экономики. Например, Государственному банку была установлена ставка в 50 %, предприятиям водного транспорта – 30 %, а для торговых предприятий и других банков – 84 %. В отношении остальных предприятий применялась ставка в 81 %². Тем не менее сложность налоговой системы не была устранена, поскольку оставалось большое количество налоговых ставок (более 400 ставок – в 1933 г., 1 109 – в 1937 г.). Вместе с тем для колхозов оставался только ЕСХН. В соответствии с Положением о едином сельскохозяйственном налоге, утвержденном Постановлением ЦИК СССР и СНК СССР от 23 февраля 1930 г., применялся пропорциональный метод обложения³. Этим Положением фактически устанавливались три различные системы налогообложения: налогообложение трудового

¹ Оробинская И.В. Развитие механизма налогообложения агропромышленного комплекса в России. С. 76.

² См.: Постановление ЦИК СССР № 15, СНК СССР № 701 от 3 сентября 1931 г. «Об утверждении Положения об отчислении в доход государства прибылей государственных предприятий» // Собрание законов и распоряжений Рабоче-Крестьянского Правительства СССР. 1931. С. 662–663.

³ См.: СПС «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ESU;n=26726#AzpiT4UunPuVrXCC> (дата обращения: 01.04.2022).

единоличного хозяйства, налогообложение колхоза и налогообложение кулацкого хозяйства¹.

С 1936 г. изменяется налогообложение колхозов, которое стало осуществляться по прибыли, указанной в отчетах, а не по норме полученной доходности. В отношении единоличных хозяйств конфискационное налогообложение начало только усиливаться.

Постановлением ЦИК и СНК от 19 ноября 1932 г. в отношении частных фермерств введена единовременная система налогообложения, направленная на присвоение части прибыли, не вошедшей в обложение ЕСХН².

Данные нововведения привели к тому, что к концу 1935 г. сёла лишились более 45% производимой сельхоз продукции, которая была отнята у них государством. Данный показатель был превышен в три раза, в сравнении с показателями 1928 г.

С 1939 г. налоговая система также претерпевает существенные изменения, которые касаются приусадебных участков. Налогообложению подвергалась прибыль не только от выращивания сельскохозяйственной продукции, но и от производства, не связанного с выращиванием на земле. Размер налогообложения определялся по таблицам прибыли в зависимости от объема выращенной продукции и средних установленных цен на каждую культуру.

Существенные преобразования налоговая система получила также в 1941 г. Несомненно, изменения были обусловлены особенностями того времени и нуждами Великой Отечественной войны. Основная цель преобразования налоговой политики сводилось к повышению уровня мобилизации всех доступных ресурсов и восстановлению народного хозяйства. Рост налоговых поступлений, который наблюдался с началом военного

¹ См.: *Юткина Т.Ф.* Налоговедение: от реформы к реформе: монография. М.: Инфра-М, 1999. С. 51.

² См.: Электронная библиотека исторических документов. URL: <https://docs.historyrussia.org/ru/nodes/396556> (дата обращения: 01.04.2022).

конфликта, произошел в результате выхода 3 июля 1941 г. Указа Президиума Верховного Совета СССР о 100%-й доплате к Единому сельскохозяйственному налогу и подоходному налогу. Однако данная доплата была аннулирована в 1942 г. с введением военного налога, который предусматривался для колхозников и индивидуальных предпринимателей в диапазоне от 150 до 600 руб. в год на каждого члена хозяйства¹.

Далее развитие системы налогообложения происходит в сторону ужесточения за счет изменения порядка обложения ЕСХН, что позволило профинансировать более 24 % прямых военных расходов.

После окончания Великой Отечественной войны Указом Президиума Верховного Совета СССР от 11 августа 1948 г. для колхозов были введены четыре налоговые ставки²:

6 % – с прибыли, которая образовывалась во время внутрихозяйственного применения выращенных продуктов, а также с доходов от реализации агропромышленных продуктов органам власти;

12 % – с прибыли от выращенных колхозниками продуктов;

13 % – с прибыли, получаемой от реализации на колхозных рынках.

Однако развитие истории страны в целом, окончание Великой Отечественной войны, позволило снизить налоговую нагрузку на экономику советского союза. Снижение налоговой нагрузки происходило постепенно. Первым мероприятием со стороны государства стала отмена натурального налогообложения индивидуальных хозяйств³.

Изменение системы налогообложения колхозов было отражено в установлении в качестве объекта налогообложения всех финансовых потоков

¹ См.: Указ Президиума Верховного Совета СССР от 29 декабря 1941 г. «О военном налоге» // Сборник законов СССР и указов Президиума Верховного Совета СССР. 1938–1944 гг. М.: Ведомости ВС СССР. 1945. (241).

² См.: Указ Президиума Верховного Совета СССР от 11 августа 1948 г. «О подоходном налоге с колхозов» // Ведомости ВС СССР. 1948. № 34.

³ См.: Указ Президиума Верховного Совета СССР от 12 сентября 1957 г. «О подоходном налоге с колхозов» // Ведомости ВС СССР. 1957. № 19, ст. 495.

за предшествующие 12 месяцев. Кроме того, была введена единая норма в объеме 14 % вместо всевозможных разных норм (уже в 1959 г. предельная ставка снижена до 12,5 %). Союзные республики имели право устанавливать дифференцированные ставки в отношении отдельных районов (как исключение). Помимо этого, устанавливались определенные сроки осуществления платежей¹.

Несмотря на принимаемые меры, существовавшая проблема неравномерности налогообложения все еще оставалась актуальной и решена не была.

Начавшийся в 60-е гг. XX в. этап связан с осуществлением очередного реформирования налоговой системы. В это время были введены новые формы налогообложения исходя из определенных экономических показателей результативности сельскохозяйственной деятельности, в том числе чистый доход и рентабельность.

В связи с опубликованием Указа Президиума Верховного Совета СССР от 10 апреля 1965 г. «О подоходном налоге с колхозов»² подоходный налог с колхозов претерпел изменения. Его ставки стали исчисляться на основании экономической оценки земельных активов, наличия в колхозах основных фондов и трудовых ресурсов. Налогообложению подвергались и сельское хозяйство, и рыбоводство, если оно имело прибыль свыше 15 %. При превышении необлагаемого налогами минимума колхозы должны были выплатить зарплату работникам исходя из размеров фонда оплаты труда, который устанавливался Правительством СССР³. Данная ставка была определена в размере 8 % (при превышении оплаты труда колхозника более 70 руб. в месяц). При этом уплата налога осуществлялась на основании фактической суммы за прошедшие четыре месяца.

¹ См.: Там же.

² См.: Свод законов СССР. 1990. Т. 5, с. 450.

³ См.: Там же.

Налоговые взаимоотношения государственных предприятий и государственного бюджета также стали меняться под воздействием Закона СССР от 30 июня 1987 г. № 7284-ХІ «О государственном предприятии (объединении)»¹. Положения упомянутого нами закона сформировали систему платежей, включающую в себя четыре основных элемента: за работу, за ресурсы и уплату процентов, за производственные фонды, за использование природных фондов.

Данный период характеризуется принятием значительного количества нормативно-правовых актов, регулирующих отношения с государственным бюджетом. Цель у такого, весьма детального правового регулирования была одна – обеспечить равноправные требования по использованию государственных, трудовых и продовольственных ресурсов. Именно данному вопросу советская государственная власть уделяла большое внимание.

Однако говорить о том, что поставленная цель была достигнута, не приходится, поскольку существовавший режим изъятия свободных остатков прибыли значительно снижал заинтересованность хозяйствующих субъектов в развитии.

Ключевым законодательным актом в рассматриваемый исторический период стал принятый в 1991 г. Закон РСФСР «О социальном развитии села»². В положениях данного закона были закреплены основания для осуществления льготной налоговой политики с единым земельным налогом, распространившим свое действие в отношении предприятий сельского хозяйства.

Становление в России принципиально новой системы налогообложения сельского хозяйства проявилось в освобождении в 1992 г. от налогообложения доходов от продажи продуктов питания, а также от налога на имущество.

¹ См.: Ведомости ВС СССР. 1987. № 26, ст. 385.

² Закон РСФСР от 21 декабря 1990 г. № 438-1 «О социальном развитии села» // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР от 27 декабря 1990 г., № 30, ст. 411.

Несомненно, налоговая система в данный период своего развития имела ряд особенностей, к числу которых представляется возможным отнести следующие.

Во-первых, новая система налогообложения в сельскохозяйственной сфере предусматривала установление льгот в случаях, когда осуществлялись отчисления во внебюджетные фонды.

Во-вторых, в данный период времени произошло освобождение крестьянских хозяйств от уплаты налога за землю (срок освобождения от платежей за землю составлял до пяти лет).

В-третьих, был установлен пониженный размер ставки на добавленную стоимость в размере 10 % для основных видов сельскохозяйственной продукции.

Полученный опыт подтвердил гипотезу о том, что повышение ставки НДС не оказывает существенного влияния на ценовую динамику определенных товаров и не снижает спрос на них со стороны платежеспособных потребителей.

В сельском хозяйстве также были установлены льготы в части подоходного налога:

- в течение первых пяти лет с даты создания аграрного промысла от налогообложения освобождались члены фермерского хозяйства;

- не подлежали налогообложению доходы частных лиц, получаемые от ведения личного аграрного хозяйства, а также реализации продукции, если они не превышали 50-кратного минимального размера оплаты труда.

С момента введения в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации в 2001 г. начала формироваться система налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей. Особенность новой системы налогообложения указанных субъектов заключалась в том, что она была основана на симбиозе налоговых режимов, предлагая сельхозтоваропроизводителям выбирать наиболее подходящий им режим налогообложения. Тем не менее формирование подобной системы

налогообложения для данных субъектов хозяйствования, программы поддержки сельскохозяйственного производства не смогло обеспечить решения существующих проблем и не оказало должного влияния на развитие агропромышленного комплекса.

В течение длительного периода в аграрном секторе были сохранены относительно низкие, часто отрицательные, темпы роста объемов производства сельскохозяйственной продукции. В рамках данного контекста возникла необходимость в адаптации долговременной диспропорции между промышленным и сельскохозяйственным секторами России, что подтолкнуло к разработке и внедрению обширных государственных инициатив по усовершенствованию агропромышленного комплекса¹.

Государственная политика в части развития экономики содержала комплекс разноплановых целей, которые были направлены на достижение определенных эффективных результатов в различных сферах. В качестве основных можно выделить: обеспечение страны продовольственной безопасностью, развитость и эффективность использования земель. В целом, можно утверждать о том, что данное направление государственной политики в сфере сельского хозяйства преследовало две ключевые цели: развитие сельского хозяйства, путем повышения финансовой устойчивости сельскохозяйственных товаропроизводителей и выравнивание уровня и условий жизни между городским и сельским населением.

История развития института налогообложения в России подтверждает, что налогообложение имеет не только фискальную функцию, но и ряд других не менее значимых функций.

Социально-экономическая сущность налогов состоит в том, что они являются одним из основных инструментов государственного регулирования экономики и обеспечивают финансовую устойчивость государства. Налоги

¹ См.: *Иванова Ю.Н.* Развитие механизма государственного регулирования деятельности предприятий АПК посредством налогообложения // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2012. № 1. С. 68.

используются для сбора средств, необходимых для выполнения различных функций государства, таких как обеспечение общественных услуг, социальной защиты, инфраструктуры, обороны и других важных общественных потребностей. Кроме того, налоги выполняют социальную функцию, распределяя доходы и богатство в обществе через систему налогового обложения, что способствует снижению социальных неравенств и обеспечивает социальную справедливость.

Е.М. Жуков связывает появление налогов с возникновением государства. Автор отмечает, что характер налогообложения определяется социально-экономическим строем¹.

Анализ истории становления налогообложения в России с очевидностью продемонстрировал, что налогообложение на отдельных этапах исторического развития стремится к достижению различных целей и задач, причем далеко не всегда единственной и главной функцией налогообложения является пополнение казны. Налогообложение сельскохозяйственной деятельности осуществляется с учетом задачи обеспечения продовольственной безопасности. Под продовольственной безопасностью принято понимать ситуацию, при которой все люди в каждый момент времени имеют физический и экономический доступ к достаточной в количественном отношении безопасной пище, необходимой для ведения активной и здоровой жизни. Развитие сельского хозяйства для любого государства имеет большое значение в том числе и потому, что данная отрасль выступает в качестве гаранта обеспечения продовольственной безопасности. Этими обстоятельствами обусловлено повышенное внимание государства к вопросам регулирования правоотношений в рассматриваемой сфере. Примечательным и подтверждающим высказанную точку зрения относительно важности сельскохозяйственной отрасли является тот факт, что

¹ Советская историческая энциклопедия / гл. ред. Е.М. Жуков. М.: Советская энциклопедия, 1961–1976.

на сегодняшний день никакой иной вид деятельности не имеет специального налогового режима.

В рамках настоящего параграфа диссертации проведено исследование становления налогово-правового стимулирования сельскохозяйственной деятельности в России.

Историческая периодизация налогово-правового стимулирования сельскохозяйственных товаропроизводителей представляется следующим образом:

I этап (1887–1921) – дореволюционный период и первые годы после Революции 1917 г. Замена подушного налога на оброчную подать, введение государственного земельного налога.

II этап (1921–1923) – эпоха НЭПа. Особенностью данного периода является введение продовольственного налога.

III этап (1923–1925) – введение в оборот термина «единый сельскохозяйственный налог».

IV этап (1926–1990) – начало обложения единым сельскохозяйственным налогом фактического дохода.

V этап (1991–2001) – обложение сельскохозяйственных товаропроизводителей налогом на доход.

VI этап (2002–2003) – принятие главы 26.1 Налогового кодекса РФ. Введение специального режима налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

VII этап (с 2004 г. по настоящее время) – разработка и совершенствование новой редакции главы 26.1 Налогового кодекса РФ.

Исторический анализ позволяет прийти к выводу о том, что налогообложение сельскохозяйственной деятельности во все периоды характеризуется высокой ролью именно регулирующей функции, а не фискальной. Основной задачей на протяжении всего исторического периода развития налогообложения сельскохозяйственной деятельности являлось не столько взимание налога с целью пополнения бюджета

государства (хотя, несомненно, такая задача также стояла перед налогообложением), сколько регулирование сельскохозяйственной деятельности посредством установления специального налогового режима. Сельское хозяйство – основной источник продовольственных запасов страны, в связи с чем вопрос обеспечения продовольственной безопасности всегда оставался актуальным.

1.2. Особенности сельскохозяйственной деятельности субъектов малого предпринимательства в аспекте налогово-правового регулирования

Исследование по вопросу сельскохозяйственной деятельности субъектов малого предпринимательства как объекта налогово-правового регулирования следует начинать с законодательно закрепленного определения термина «сельскохозяйственная деятельность».

Пункт 1 статьи 4 Федерального закона от 29 декабря 2006 г. № 264-ФЗ «О развитии сельского хозяйства» (в ред. от 4 августа 2023 г.) (далее – Закон о развитии сельского хозяйства) закрепляет: «...под сельскохозяйственным производством признается совокупность видов экономической деятельности по выращиванию, производству и переработке соответственно сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия, в том числе оказание соответствующих услуг»¹. Налоговый кодекс РФ содержит только нормы о налогообложении сельскохозяйственной деятельности, но не регулирует иные ее аспекты. В контексте анализа законодательного закрепления понятия сельскохозяйственной деятельности представляется важным раскрыть содержание такого понятия, как «сельскохозяйственный товаропроизводитель».

¹ См.: СЗ РФ. 2006. № 1, ч. 1, ст. 27; 2023. № 32, ч. 2, ст. 6217.

Сельскохозяйственными товаропроизводителями выступают юридические субъекты или индивидуальные предприниматели, осуществляющие производство сельскохозяйственной продукции, включая органическую, ее первичную и последующую (индустриальную) обработку (в том числе с использованием арендованных средств производства), согласно утвержденному Правительством Российской Федерации перечню, и осуществляющие реализацию данной продукции, при условии, что не менее 70 % дохода сельскохозяйственных товаропроизводителей от реализации товаров (работ, услуг) приходится на эту продукцию за календарный год.

На основании изложенного можно прийти к выводу, что в качестве одного из критериев определения сельскохозяйственного производителя выступает доля дохода от реализации сельскохозяйственной продукции. Законодатель разработал дефиницию понятия «доходы», закрепив ее в пункте 1 статьи 41 Налогового кодекса РФ: «Доход – это экономическая выгода, полученная налогоплательщиком в денежной или натуральной форме»¹. Кроме того, статус сельскохозяйственного товаропроизводителя предоставляется при условии, что процентная доля дохода от продажи сельскохозяйственной продукции составляет не менее 70 % от общего дохода данного производителя за календарный год². Этот критерий имеет ключевое значение для определения статуса сельскохозяйственного товаропроизводителя и обеспечивает оценку его основной деятельности в контексте сельского хозяйства.

Термин «сельскохозяйственные товаропроизводители» также определен в пункте 3 статьи 2 Федерального закона от 9 июля 2002 г. № 83-ФЗ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей»: сельскохозяйственные товаропроизводители представляют собой

¹ См.: Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31, ст. 3824; 2024. № 10, ст. 1314.

² См.: Федеральный закон от 29 декабря 2006 г. № 264-ФЗ «О развитии сельского хозяйства» // СЗ РФ. 2007. № 1, ст. 27; 2023. № 32, ч. 2, ст. 6217.

организации, крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели, признанные в соответствии со статьей 3 Федерального закона от 29 декабря 2006 г. № 264-ФЗ «О развитии сельского хозяйства»¹.

Сельскохозяйственными товаропроизводителями также считаются:

1) лица, оказывающие услуги вспомогательного характера: по подготовке полей, опрыскиванию сельскохозяйственных культур, обрезке деревьев, уборке урожая, перегонке и выпасу скота, содержанию и уходу за сельскохозяйственными животными и другие подобные услуги;

2) граждане, ведущие личное подсобное хозяйство, в соответствии с Федеральным законом от 7 июля 2003 г. № 112-ФЗ «О личном подсобном хозяйстве»² (далее – Закон о личном подсобном хозяйстве);

3) производственные и потребительские сельскохозяйственные кооперативы, рыболовецкие артели (колхозы);

4) крестьянские (фермерские) хозяйства;

5) градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации, численность работающих в которых с учетом совместно проживающих с ними членов семей составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта (статья 346.2 Налогового кодекса РФ).

К сельскохозяйственным товаропроизводителям могут относиться как юридические лица, так и индивидуальные предприниматели, осуществляющие производство, первичную и последующую (индустриальную) обработку сельскохозяйственной продукции, включая использование арендованных основных средств, а также занимающиеся реализацией указанной продукции.

¹ См.: СЗ РФ. 2002. № 28, ст. 2787; 2014. № 30, ст. 4227.

² См.: СЗ РФ. 2003. № 28, ст. 2881; 2023. № 32, ч. 1, ст. 6186.

В соответствии с нормативными правовыми актами сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются граждане, занимающиеся производством в рамках личного подсобного хозяйства. Для признания граждан, занимающихся личным подсобным хозяйством, в качестве сельскохозяйственных товаропроизводителей необходимо установить, соответствуют ли они критериям, определенным в Законе о личном подсобном хозяйстве. Термин «личное подсобное хозяйство» определен в статье 2 Федерального закона от 7 июля 2003 г. № 112-ФЗ «О личном подсобном хозяйстве». Анализ данного термина позволяет выделить следующие критерии личного подсобного хозяйства:

- 1) личное подсобное хозяйство ведется гражданами единолично или совместно с проживающими с ними членами семьи;
- 2) целью ведения личного подсобного хозяйства выступает удовлетворение личных потребностей;
- 3) деятельность осуществляется на земельном участке, специально предоставленном для целей ведения личного подсобного хозяйства¹.

К сельскохозяйственным товаропроизводителям относятся также сельскохозяйственные кооперативы. В отличие от граждан, ведущих личное подсобное хозяйство, сельскохозяйственные кооперативы являются коллективными субъектами права. Они создаются на основе добровольного членства для совместной производственной или иной хозяйственной деятельности. Фонды кооперативов формируются за счет объединения имущественных паевых взносов в целях удовлетворения материальных и иных потребностей членов кооператива. Сельскохозяйственные кооперативы могут создаваться в форме производственных и потребительских кооперативов.

В соответствии с пунктом 1 статьи 3 Федерального закона от 8 мая 1996 г. № 41-ФЗ «О производственных кооперативах» сельскохозяйственный

¹ Федеральный закон от 7 июля 2003 г. № 112-ФЗ «О личном подсобном хозяйстве» // СЗ РФ. 2003. № 28, ст. 2881; 2023. № 32, ч. 1, ст. 6186.

производственный кооператив создается гражданами с целью осуществления совместной деятельности по производству, переработке и сбыту сельскохозяйственной продукции. Совместная деятельность членов производственного кооператива основана на их личном трудовом участии¹.

Сельскохозяйственные потребительские кооперативы являются некоммерческими организациями и включают перерабатывающие, сбытовые, обслуживающие (в том числе кредитные), снабженческие и заготовительные кооперативы. Потребительские кооперативы признаются сельскохозяйственными товаропроизводителями только при соблюдении требований, установленных Законом о сельскохозяйственной кооперации.

Перерабатывающие потребительские кооперативы осуществляют производство мясных, рыбных и молочных продуктов, изготавливают хлебобулочные изделия, полуфабрикаты из сельскохозяйственных культур, лесоматериалов, а также осуществляют иную некоммерческую деятельность по переработке сельскохозяйственной продукции.

Сбытовые (торговые) кооперативы осуществляют деятельность по реализации сельскохозяйственной продукции, включая сопутствующие ей хозяйственные операции (хранение, сортировку, сушку, мойку, расфасовку, упаковку, транспортировку и др.).

Обслуживающие кооперативы осуществляют вспомогательную деятельность, в том числе выполняют механизированные, агрохимические, мелиоративные, транспортные, ремонтные, строительные работы, а также оказывают услуги по страхованию (страховые кооперативы), научно-производственному, правовому и финансовому консультированию, электрификации, телефонизации, санаторно-курортному и медицинскому обслуживанию, выдаче займов и сбережению денежных средств (кредитные кооперативы) и другие работы и услуги.

¹ См.: СЗ РФ. 1996. № 20, ст. 2321; 2021. № 15, ч. 1, ст. 2437.

Одна из проблем, которые возникают у субъектов малого предпринимательства в сфере сельского хозяйства, связана с размером выручки для них, что определяет специфику данной категории субъектов. В Федеральном законе от 14 июня 1995 г. № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации»¹ (ныне утратившем силу) были прописаны ограничения в отношении уставного капитала организаций, вместе с тем правило для муниципальных образований отсутствовало. В новом законе эти недостатки были устранены. Таким образом, актуальной становится необходимость определения в налоговом законодательстве правового статуса субъекта малого предпринимательства на основе положений норм Федерального закона от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (далее – Закон о развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации) в статье 4².

В соответствии с положениями статьи 346.2 Налогового кодекса РФ в качестве субъектов налогообложения также выступают рыболовные организации и индивидуальные предприниматели³.

Изложенное позволяет прийти к выводу, что сельскохозяйственная деятельность может осуществляться как коллективными, так и индивидуальными субъектами права. При этом содержание сельскохозяйственной деятельности определяется как целями, направленными на получение прибыли (осуществление предпринимательской деятельности), так и целями, которые направлены на удовлетворение потребностей, не связанных с извлечением прибыли. Видообразующим критерием в данном случае выступает вид получаемого и (или) перерабатываемого продукта, а также доля дохода от его реализации в результате деятельности хозяйствующего субъекта.

¹ См.: СЗ РФ. 1995. № 25, ст. 2343; 2006. № 6, ст. 636.

² См.: СЗ РФ. 2007. № 31, ст. 4006; 2023. № 51, ст. 9151.

³ См.: Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // СЗ РФ. 2000. № 32, ст. 3340; 2024. № 13, ч. 1, ст. 1681.

Между тем, как следует из положений пункта 2 статьи 346.8 Налогового кодекса РФ, такой критерий, как осуществление или неосуществление сельскохозяйственным товаропроизводителем предпринимательской деятельности, для установления дифференцированных налоговых ставок не предусмотрен. Представляется, что установление дифференцированных налоговых ставок в отношении сельскохозяйственных товаропроизводителей, не осуществляющих предпринимательскую деятельность, позволит в большей степени обеспечить реализацию принципа экономической обоснованности налогообложения, а также учесть особенности осуществления сельскохозяйственной деятельности.

Дифференцированные налоговые ставки по ЕСХН могут быть установлены субъектами РФ в зависимости от размера дохода и средней численности работников налогоплательщика. Думается, что данное условие должно коррелировать критериям малого и среднего предпринимательства.

Для признания субъектов малого предпринимательства таковыми, они должны отвечать закрепленным в статье 4 Закона о развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации¹ признакам в части определения численности работников, размера выручки и размера уставного капитала.

Одним из ключевых новшеств Закона о развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации следует признать определение понятия микропредприятия как выделенной категории субъектов малого предпринимательства. Количество работников таких организаций должно составлять не более 15 человек.

Еще одним значимым изменением стало введение законодательного критерия, основанного на установлении максимального уровня выручки от продажи товаров без учета НДС за предыдущий отчетный период.

¹ См.: Федеральный закон от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (в ред. от 12 декабря 2023 г.) // СЗ РФ. 2007. № 31, ст. 4006; 2023. № 51, ст. 9151.

В качестве субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность малого объема, определяются лица на основе наибольших значений вышеперечисленных показателей¹. Законодательством определено, что полномочия, связанные с определением конкретных размеров значений показателей, возложены на Правительство РФ на основе мониторинга данных, установленных в рамках статистических наблюдений в отношении деятельности субъектов малого или среднего предпринимательства.

Важным требованием, установленным для субъектов малого предпринимательства в форме юридических лиц, является обязательство отражения структуры уставного капитала. В соответствии с этим доля участия различных публично-правовых образований, включая Российскую Федерацию, субъекты РФ и муниципальные образования, не должна превышать 25 %.

В Налоговом кодексе РФ отсутствует определение понятия «субъект малого предпринимательства». Статус субъектов малого предпринимательства обусловлен рядом обстоятельств (юридических фактов):

численность работников – до 100 человек (подпункт «а» пункта 2 статьи 4 Закона о развитии малого и среднего предпринимательства);

размер дохода – не более 800 млн руб. (пункт 1 Постановления Правительства РФ от 4 апреля 2016 г. № 265 «О предельных значениях дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства»)²;

структура капитала: согласно подпункту 14 пункта 3 статьи 346.12 Налогового кодекса РФ, компании запрещено использовать упрощенную систему налогообложения, если доля участия других юридических лиц составляет более 25 %.

¹ См. статью 4 Федерального закона «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации».

² См.: Российская газета. 2016. № 76. 11 апр.

Вышеперечисленное подтверждает необходимость унификации нормативно-правовых требований российского налогового законодательства в отношении мер для развития рассматриваемого субъекта.

Отсутствие четкой дефиниции «субъекта малого предпринимательства» приводит к проблемам в налогообложении организаций и индивидуальных предпринимателей¹.

На развитие предпринимательства в сфере сельского хозяйства оказывает влияние большое количество факторов, в том числе те, которые препятствуют субъектам эффективно осуществлять свою деятельность. К ним следует прежде всего отнести экономические и административные преграды, в частности недостаточно развитое законодательство в рассматриваемой сфере.

В целях решения этой проблемы необходимо пересмотреть понятие «субъект малого предпринимательства». Налоговый кодекс РФ не содержит его правовой дефиниции, вместе с тем российскому законодательству данный термин известен. В соответствии с пунктом 1 статьи 4 Федерального закона «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации», «категорией субъектов малого и среднего предпринимательства признаются хозяйственные общества, хозяйственные товарищества, хозяйственные партнерства, производственные кооперативы, потребительские кооперативы, крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели», зарегистрированные в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации и соответствующие условиям, установленным в части 1.1 данной статьи.

В Законе определены критерии отнесения предприятий к малым, формы и методы госрегулирования деятельности малого бизнеса,

¹ См., например: Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 4 июля 2018 г.) // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2019. № 3.

основные цели и принципы государственной политики в области развития малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации, полномочия органов государственной власти РФ по вопросам развития субъектов малого и среднего предпринимательства, условия и порядок их поддержки.

В целях более точного законодательного урегулирования отношений, возникающих в процессе реализации правового механизма налогообложения в условиях стимулирования малого предпринимательства в сельском хозяйстве РФ, необходимо разграничивать субъектов малого и среднего предпринимательства. Для этого, в первую очередь, предлагается внести соответствующие изменения в положения действующего законодательства, содержащие правовую регламентацию деятельности субъектов малого предпринимательства. Посредством законодательных актов государство способно регулировать предпринимательскую деятельность, устанавливая обязанности и ответственность малых предприятий перед хозяйствующими субъектами, потребителями и бюджетами различных уровней. Правовой доктрине уже известна мысль о том, что малое и среднее предпринимательства с точки зрения закрепления правовой дефиниции должны носить самостоятельный, обособленный характер.

В юридической науке ведется активное обсуждение вопроса о пригодности и целесообразности использования установленных в Федеральном законе «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» критериев для классификации предпринимателей по различным категориям субъектов малого и среднего предпринимательства.

Адекватная оценка масштабов и потенциала субъектов малого и среднего бизнеса является важным шагом для разработки и реализации эффективных мер поддержки данного сектора экономики, а также для обеспечения их конкурентоспособности и устойчивого развития. Четкие критерии классификации позволяют более точно определить целевые группы для реализации различных программ и мер поддержки, что, в свою очередь,

способствует повышению эффективности государственной политики в данной области и стимулирует развитие предпринимательства в стране.

Так, по мнению А.Н. Чимбеева, «было бы целесообразным определять категории принадлежности к малому или среднему предпринимательству не в соответствии с наибольшим по значению показателем – числом работников или объемом выручки... за предшествующий календарный год, а по желанию самих предпринимателей придерживаться одного из этих двух критериев»¹. Предложенный подход, высказанный А.Н. Чимбеевым, обоснован и имеет определенные преимущества. Подчеркивается необходимость учета предпочтений самих предпринимателей при выборе критерия классификации их деятельности как малого или среднего предпринимательства. Это способствует большей гибкости и учету индивидуальных особенностей предпринимательской деятельности. Однако такой подход также может привести к определенным сложностям в оценке и сравнении данных, поскольку различные предприниматели могут выбирать разные критерии для классификации, что затрудняет сравнение и анализ. Таким образом, необходимо внимательно взвесить преимущества и недостатки данного подхода перед его широким применением.

Ю.Г. Чернышева отмечает, что целесообразно учитывать специфику отрасли предпринимательской деятельности для определения субъектов малого и среднего предпринимательства², как это было сделано в отношении малых предприятий в ранее действовавшей редакции Закона о государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации. Положения статьи 3 Закона №88-ФЗ закрепляют требования к численности работников. Именно данный аспект выступает ключевым критерием для классификации предприятий. В промышленности,

¹ Чимбеев А.Н. Некоторые спорные вопросы методики определения категории субъектов малого и среднего предпринимательства // Юридический мир. 2014. № 9. С. 33–35.

² Чернышева Ю.Г. Государственная поддержка малого предпринимательства в контексте экономических противоречий: теория и практика: автореф. дис. ... д-ра эконом. наук. Ростов н/Д, 2009. С. 32.

строительстве и транспортной отрасли норматив составляет 100 человек; для сельского хозяйства – 60 человек; для оптовой и розничной торговли – 50 и 30 человек соответственно¹.

Критериями определения субъекта малого предпринимательства выступают размер годового дохода (от 120 до 800 млн руб.) и среднесписочная численность сотрудников (от 15 до 100 чел.).

Для полной оценки значимости малого предпринимательства в обществе необходимо проанализировать его вклад в экономику страны, учитывая пропорциональное соотношение между субъектами малого, среднего и крупного бизнеса. Оптимальное соотношение этих секторов является ключевым фактором прогрессивного развития экономики. Малые предприятия играют важную роль в стимулировании предпринимательской активности в современном обществе.

Субъекты малого предпринимательства в сельском хозяйстве составляют крупнейшую группу владельцев бизнеса по количеству, и их деятельность оказывает значительное влияние на развитие агропромышленного комплекса страны. Владельцы малых предприятий играют важные социальные роли в жизни государства и общества в целом.

Сфера малого предпринимательства является ключевым источником ресурсов для государства, которые затем используются для развития среднего и крупного бизнеса. Важно отметить, что эта сфера также вносит существенный вклад в социальную, экономическую и политическую жизнь общества.

Изложенное определяет значимость развития малого предпринимательства в сельскохозяйственной деятельности, обуславливает установление в отношении его субъектов специальных налоговых режимов, позволяющих повысить эффективность и производительность деятельности субъектов малого бизнеса в сфере сельского хозяйства.

¹ Федеральный закон от 14 июня 1995 г. № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» // СЗ РФ. 1995. № 25, ст. 2343; 2006. № 6, ст. 636.

Особенности сельскохозяйственной деятельности субъектов малого предпринимательства в аспекте налогово-правового регулирования заключаются в следующем.

Малое предпринимательство в аграрном секторе, представляя собой наиболее динамичный и адаптивный сегмент сельскохозяйственной экономики, играет значимую роль в увеличении объема производства сельскохозяйственной продукции, расширении ее ассортимента, структурной оптимизации экономики и повышении уровня занятости населения¹. В системе налогообложения сельскохозяйственной отрасли существует множество нерешенных проблем, среди которых: низкая производительность и оплата труда, ценовое регулирование, амортизационная политика, ресурсообеспечение, потребность в льготном кредитовании, разрыв в уровне жизни между городом и селом и многие другие. Природа появления данных проблем весьма различна и обусловлена социальной, политической и экономической ситуацией в стране.

Операционная деятельность малых предприятий в сельском хозяйстве характеризуется высоким уровнем экономического риска, который возникает в результате увеличения конкурентной борьбы на рынке. Развитие конкурентоспособности предприятия способствует снижению указанного риска. Под конкурентоспособностью понимается способность предприятия производить и реализовывать продукцию, превосходящую аналогичные товары по качеству и стоимости. Это достигается за счет развития инноваций, оптимизации производственных процессов и улучшения маркетинговых стратегий. Такой подход способствует не только снижению экономического риска, но и повышению устойчивости малых предприятий в сельском хозяйстве.

¹ См.: Генералова С.В., Константинов И.Б. Формирование конкурентного потенциала малого предприятия в сельском хозяйстве // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. 2019. № 4 (78). С. 33–36.

Поддержка субъектов малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации выступает важным аспектом государственной политики и деятельности органов управления на различных уровнях в стране. Этот процесс охватывает создание и развитие инфраструктуры, предназначенной для поддержки предпринимательства, а также реализацию различных программ, направленных на стимулирование роста малых и средних предприятий. Одним из ключевых элементов государственной поддержки является налоговая политика, целью которой является снижение налоговых рисков, с которыми сталкиваются предприниматели малого и среднего бизнеса.

Система налогообложения и налогового администрирования представляет собой значительный барьер для развития малого предпринимательства, что требует использования специальных налоговых режимов, упрощающих налогообложение и регулирование деятельности субъектов малого бизнеса. В сельскохозяйственной сфере, в частности, такие режимы играют важную роль, обеспечивая стимулы для развития предпринимательской активности в этом секторе.

Институт специальных налоговых режимов представляет собой относительно новый элемент в налоговом праве России, который был введен только в 2001 г. Он получил свое закрепление в Налоговом кодексе РФ с появлением в 2002 г. раздела VIII.1 «Специальные налоговые режимы», что представляло собой первые шаги к систематизации и объединению различных специальных налоговых режимов.

Основной характеристикой специальных налоговых режимов выступает особый порядок элементов налогообложения. Уплата налога в рамках специального налогового режима предполагает освобождение налогоплательщика от уплаты нескольких налогов в рамках общей системы налогообложения. Они применимы только к определенным категориям налогоплательщиков и создаются в рамках специальной системы налогообложения с целью ограничения круга налогоплательщиков и видов

деятельности. Основной элемент специальных налоговых режимов – это единый налог, который применяется к определенному объекту налогообложения.

Объективную сущность специальных налоговых режимов составляют налоговые отношения, в которых особое значение имеют функции налогообложения. В научном сообществе выделяют две основные функции налогов – фискальную и регулирующую. При этом чем более эффективно налоги выполняют регулирующую функцию, тем больший фискальный эффект можно ожидать. Некоторые исследователи проводят более детальную классификацию функций налогов, выделяя также распределительную, стимулирующую и дестимулирующую функции.

Малое предпринимательство в сфере сельского хозяйства приобретает новый вектор развития. Так, в 2022–2023 гг. предоставлялись субсидии сельскохозяйственным товаропроизводителям (за исключением личных подсобных хозяйств), относящимся к категории «малое предприятие» или «микروпредприятие», на развитие сельского туризма путем предоставления грантов «Агротуризм». В 2022 г. субсидии предоставлялись с учетом особенностей, установленных Постановлением Правительства РФ от 5 апреля 2022 г. № 590¹, в частности, к получателям гранта «Агротуризм» не применялись штрафные санкции при наличии задолженности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов, в общей сумме не более 300 тыс. руб.

Особое внимание развитию сельскохозяйственной деятельности уделяется не только в России, но и практически во всех современных развитых

¹ Постановление Правительства РФ от 5 апреля 2022 г. № 590 «О внесении изменений в общие требования к нормативным правовым актам, муниципальным правовым актам, регулирующим предоставление субсидий, в том числе грантов в форме субсидий, юридическим лицам, индивидуальным предпринимателям, а также физическим лицам – производителям товаров, работ, услуг и об особенностях предоставления указанных субсидий и субсидий из федерального бюджета бюджетам субъектов Российской Федерации в 2022 году» // СЗ РФ. 2022. № 15, ст. 2508.

странах. В мировой практике существуют различные (отличные от российской системы) подходы к налогообложению.

Например, в Дании, Люксембурге, США, Финляндии и Швеции налоговая система построена по принципу превалирующего налогообложения прибыли корпораций.

В Австрии, Германии, Нидерландах и Франции функционирует система налогообложения, при которой ставка налога пропорциональна увеличению налоговой базы. Основополагающим элементом налоговой системы в Греции, Исландии и Португалии является обширное использование косвенных налогов на товары и услуги. В то же время в налоговых системах Бельгии, Великобритании, Ирландии, Испании, Италии, Норвегии и Швейцарии отсутствуют преобладающие виды налоговых поступлений.

Системы налогообложения сельскохозяйственной деятельности в зарубежных странах имеют свои особенности.

В сельскохозяйственной сфере большинства развитых государств существует незначительное количество объектов налогообложения в системе корпоративного налога по причине осуществления сельскохозяйственной деятельности в основном на индивидуальной основе (как семейная ферма). Специфичным следует признать установление расчетного метода среднего дохода за два года в сельском хозяйстве. Это приводит к уравниванию прибыли среди сельскохозяйственных предпринимателей вне зависимости от производимого урожая. Так, во Франции принята смягчающая форма налогообложения, что снижает степень колебаний прибыли¹.

В Великобритании может быть применен расчет налогообложения исходя из половины общих показателей налогооблагаемого дохода за два года. Но преимущественной областью применения корпоративного налога в аграрной сфере являются предприятия перерабатывающей промышленности,

¹ См.: Кузнецов Л.Д. Характерные черты налоговой системы Франции // Инновации и инвестиции. 2017. № 12.

производства или ремонта сельскохозяйственной техники, а также инфраструктурные отрасли.

Отличительной особенностью фермерской деятельности в США можно назвать то, что при осуществлении агропромышленного производства в форме акционерного общества она подпадает под налогообложение подоходным налогом и налогом на прибыль корпорации. Такая позиция объясняется существованием в США в основном семейных форм реализации сельскохозяйственной деятельности (около 86 %). Кроме того, при получении дохода в размере меньше 75 тыс. долл. в год фермеры подлежат налогообложению по минимальной льготной ставке. Схожий порядок принят в законодательстве Германии, Италии и Франции¹. Однако в каждом штате США могут действовать свои законы о налогообложении сельского хозяйства². Для вновь построенных или реконструированных сельскохозяйственных объектов в Нью-Йорке налог на недвижимость (RPTL) допускает 10-летнее освобождение от налога на имущество. Заявление об освобождении должно быть подано в течение одного месяца или через год после завершения такого строительства. При этом условия сельскохозяйственные сооружения и строения будут освобождены от уплаты налогов. После предоставления такого освобождения от налогов оно автоматически сохраняется для следующих случаев на десять лет и прекращает свое действие, если здание или сооружение перестает использоваться для сельскохозяйственных операций или здание, сооружение или земля преобразуются в целях несельскохозяйственного или несадоводческого использования.

Для некоторых сельскохозяйственных сооружений ограниченного использования (временные теплицы, амбары исторического значения) закон о налоге на недвижимость предусматривает постоянное освобождение.

¹ См.: *Оробинская И.В.* Оптимизация параметров развития производства и налогообложения в интегрированных формированиях АПК.

² См.: *Александрова О.А.* Господдержка аграрной экономики США // *Финансы.* 2012. № 3. С. 67.

Безусловно, такая система налогообложения стимулирует развитие сельского хозяйства и удерживает предпринимателей в этой сфере. В Калифорнии все продажи сельскохозяйственной продукции облагаются налогом, если только закон не предусматривает конкретного освобождения. В большинстве случаев налогооблагаемой продажей облагается материальное личное имущество, которое закон определяет как предмет, который можно увидеть, взвесить, измерить, почувствовать или потрогать¹.

Рассмотрим ряд особенностей налоговой системы, которые в настоящее время содействуют позитивным результатам в области производительности и устойчивости для фермеров и региональных общин, а также меры, способные препятствовать развитию этого сектора.

Налоговая система направлена на то, чтобы предоставить сельскохозяйственному сектору возможность активно участвовать в обсуждении налоговой реформы как сегодня, так и в будущем. Например, в связи со значительным экономическим ростом и успешной политикой в области налогообложения австралийцы имеют достаточно высокий уровень жизни на протяжении уже более 25 лет. Однако периодические реформы в области налогообложения необходимы для того, чтобы налоговая система (не только Австралии, но и иных стран) продолжала служить основой будущего процветания экономической составляющей страны.

Австралийское правительство в рамках Белой книги по конкурентоспособности сельского хозяйства определяет в числе своих приоритетов необходимость более справедливого подхода к сельскохозяйственным предприятиям и сохранение семей на ферме в качестве краеугольного камня сельского хозяйства, путем создания более прочной деловой среды с более совершенным регулированием, более здоровой рыночной конкуренцией, более конкурентоспособными цепочками поставок и улучшенной налоговой системой. Австралийский

¹ См.: Налоги штата Калифорния. URL: [https://urafinance.com/blog/nalogooblozhenie/nalogi-v-kalifornii/#:~:text=](https://urafinance.com/blog/nalogooblozhenie/nalogi-v-kalifornii/#:~:text= (дата обращения: 01.05.2022).) (дата обращения: 01.05.2022).

сельскохозяйственный сектор вносит значительный вклад в экономику и играет жизненно важную роль в обеспечении социальной, экономической и экологической устойчивости граждан благодаря правильному налогообложению. В Австралии насчитывается примерно 123 265 фермерских хозяйств, 99 % из которых принадлежат австралийцам. Австралийские фермеры производят 93 % ежедневных внутренних продовольственных поставок Австралии¹.

Сельскохозяйственный сектор вносит 2 % в валовой внутренний продукт Австралии (ВВП). Валовая стоимость австралийского сельскохозяйственного производства в 2013–2014 гг. составила 51 млрд долл., увеличившись на 6 % по сравнению с 2012–2013 гг.² В тот же период австралийский сельскохозяйственный экспорт принес стране 41 млрд долл., что составило около 60 % от выращенной и произведенной фермерами продукции³.

В качестве значимой тенденции правового стимулирования налогообложения доходов сельскохозяйственного сектора, имеющейся на сегодняшний день в мировой практике, следует признать существование специальных режимов налогообложения, позволяющих дифференцировать условия взимания налогов исходя из особенностей правового статуса налогоплательщика. При этом развитость аграрного сектора играет также немаловажное значение, которое выражается в том, что освобождение или льготирование налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей в малоразвитых государствах невозможно, так как оно является основой финансовой прибыли государства⁴.

¹ См.: Экономика Австралии: промышленность, внешняя торговля, сельское хозяйство. URL: <http://www.gecont.ru/articles/econ/austral.htm> (дата обращения: 15.03.2022).

² См.: Обзор австралийской экономики за 2013–2014 годы (перевод Минэкономразвития России). URL: <https://bear197.whotrades.com/blog/43820947644> (дата обращения: 15.03.2022).

³ См.: Там же.

⁴ См.: *Khan M.H., Khan M.S. Taxing Agriculture in Pakistan* [Electronic resource] / International Monetary Fund, 1998. P. 15. URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/ppaa/ppaa9803.pdf> (дата обращения: 15.06.2022).

В Индии от подоходного налогообложения могут быть освобождены агропромышленные организации при соблюдении ряда правил. Так, для того, чтобы быть освобожденным от подоходного налога необходимо предоставить подтверждение того факта, что земельный участок действительно используется для сельскохозяйственных целей. Причем надлежащим доказательством использования земли в сельскохозяйственных целях будет предоставление надлежащей информации о конкретных целях и тех операциях, которые проводятся на данном земельном участке. При предъявлении доказательств использования земельного участка в агропромышленных целях необходимо указать и на наличие прибыли от эксплуатации недвижимости фермеров, используемой в качестве жилого дома или склада.

Характеризуя систему налогообложения развивающихся государств в сельскохозяйственной сфере, М.Х. Хан указал на обстоятельства, негативно влияющие на эффективность налогового регулирования. К таким обстоятельствам автор относит многообразие и несогласованность систем налогообложения; непоследовательность налоговой политики; несправедливость налогообложения; политические и административные ограничения¹.

В налоговых системах государств – членов Европейского союза налог на добавленную стоимость выступает как основной косвенный налог. Однако наличие достаточного количества малых семейных предприятий (как специфичная картина функционирования агропромышленной сферы в этих государствах) свидетельствует о том, что они не в состоянии осуществлять ведение сложной бухгалтерии, позволяющей учитывать движение всего комплекса товаров или услуг, и в связи с этим не могут полноценно нести все связанные с ведением бухгалтерского учета расходы².

¹ См.: Там же.

² См.: *Толстопятенко Г.П.* Европейское налоговое право. М., 2001. С. 156.

Изложенное позволяет сделать вывод о том, что в сельском хозяйстве стран Европейского союза используется режим льготного налогообложения НДС.

В Италии и Франции установлен специальный налоговый режим для небольших ферм, исключающий обязанность по уплате НДС. Возможно также применение пониженных ставок. Например, в Германии реализация продуктов питания и сельскохозяйственной продукции облагается по ставке 7 % (при стандартной ставке НДС в 19 %), во Франции применяется ставка 5 % (при стандартной ставке 20 %), а в Великобритании по отдельным видам продовольственных товаров и сельскохозяйственной продукции предоставляется полное освобождение от НДС.

В странах Европейского союза обычно применяются две различные ставки НДС для операций, связанных с торговлей сельскохозяйственной продукцией. Обычная ставка используется в отношении крупных агрохозяйственных предприятий, в то время как ставка, применяемая при уплате НДС с общего оборота, применяется к мелким или средним фермерским хозяйствам. Тем не менее механизм функционирования налога в большинстве стран ЕС является стандартизированным, хотя размеры ставок и освобождений от налога могут различаться в каждой стране¹.

Существует также возможность различного распределения полученных государством финансовых ресурсов после уплаты НДС среди бюджетов того или иного уровня. Во Франции поступления финансовых ресурсов при уплате НДС зачисляются в полном объеме в национальный бюджет. В Германии в федеральный бюджет направляется только 65 % средств, а 35 % остается в местном бюджете (в Российской Федерации – 100 % в федеральный бюджет)².

¹ См.: *Шередеко Е.В.* Медиация в налоговом споре: опыт зарубежных стран // Финансовое право. 2012. № 8. С. 39.

² См.: *Козырин А.Н.* Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.: Манускрипт, 1993. С. 32.

Особое место среди стран мира занимают государства, для которых характерно полное освобождение от налогов доходов от сельскохозяйственного производства. Например, в Китайской Народной Республике (далее – КНР) отсутствует налогообложение доходов предприятий, полученных от сельскохозяйственного производства, включая рыболовство¹.

В качестве исключения установлено взимание налогов от прибыли, которая получается из водного промысла, выращивания цветов и чая, продуктов для приготовления напитков и составляет 12,5 %. Это в два раза ниже основной налоговой ставки².

Кроме того, в КНР в период с 2010 до 2020 г. были установлены налоговые привилегии на прибыль организаций в так называемых Особых экономических зонах развития, выражающиеся в пятилетнем освобождении от налогов сельскохозяйственных производителей, а также субъектов, осуществляющих деятельность в экологической сфере³.

На основании изложенного отметим, налоговое регулирование в рассмотренных странах уделяет большое внимание развитию сельского хозяйства, создавая соответствующие условия. Проведенный анализ позволяет сформировать три основные модели государственного регулирования налогообложения в агропромышленной сфере:

- 1) США реализует мероприятия, направленные на поддержку эффективности и развития сельскохозяйственного производства.
- 2) Государства – участники ЕС реализуют социально-экологическую модель сельскохозяйственного производства.

¹ См.: Временное положение «О налоге на предпринимательскую деятельность». Принято постановлением Государственного совета КНР от 5 ноября 2008 г. № 540 (в ред. от 1 июня 2012 г.; неофиц. адапт. пер.). URL: http://pavel.bazhanov.pro/files/China_Business_Tax_Statute_Revised_2008_Russian_translation.pdf (дата обращения: 15.01.2022).

² См.: *Бобылева А.С.* Зарубежный опыт государственного регулирования аграрного сектора экономики и возможности его применения в российской практике // *Международный сельскохозяйственный журнал*. 2010. № 3. С. 7.

³ См.: URL: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_corporate_tax_guide_2013/\\$FILE/Worldwide_corpo-rate_tax_guide_2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_corporate_tax_guide_2013/$FILE/Worldwide_corpo-rate_tax_guide_2013.pdf) (дата обращения: 16.01.2022).

3) Россия и страны СНГ осуществляют налоговое регулирование сельскохозяйственной сферы по социально ориентированной модели¹.

Существующие в этих странах системы налогообложения позволяют обеспечить регулирование различных сторон сельскохозяйственного производства. Значимость проведения сравнительно-правового исследования сложно переоценить, поскольку изучение опыта построения и функционирования налоговой системы в зарубежных странах позволило выявить существующие на сегодняшний день в мире эффективные модели налоговой системы и, возможно, позаимствовать наиболее удачные модели, предварительно адаптировав их под особенности российского общества и отечественной правовой системы.

Проведенный анализ законодательного регулирования налогообложения сельскохозяйственной деятельности в иностранных государствах позволяет прийти к выводу о том, что основными налогово-правовыми инструментами стимулирования в рассматриваемой области являются:

- пониженные налоговые ставки по НДС (Германия, Италия);
- пониженная налоговая ставка по налогу на прибыль для сельскохозяйственных товаропроизводителей, получивших доход ниже установленного уровня (США);
- расчетный метод среднего дохода за несколько налоговых периодов (Франция, Великобритания);
- освобождение от налога на имущество (штат Нью-Йорк, США);
- освобождение от налога на прибыль в отношении отдельных направлений сельскохозяйственной деятельности (Индия, КНР).

Результаты исследования мирового опыта позволяют утверждать, что некоторые инструменты налогово-правового стимулирования сельскохозяйственной деятельности, применяющиеся в иностранных

¹ См.: *Зарипова Н.Д.* Анализ практики налогового регулирования в зарубежных странах // *Международный бухгалтерский учет.* 2011. № 19.

государствах, находят свое применение и в российском налоговом законодательстве.

К числу таких инструментов, например, можно отнести исключение из объектов налогообложения средств осуществления сельскохозяйственной деятельности, пониженную налоговую ставку по НДС и другие.

Вместе с тем думается, что отличительной особенностью отечественного налогового права является «концентрация» мер налогово-правового стимулирования сельскохозяйственной деятельности в рамках специального налогового режима.

В настоящем параграфе диссертации рассмотрены основные аспекты сельскохозяйственной деятельности субъектов малого предпринимательства как объекта налогово-правового регулирования. Сельскохозяйственная деятельность субъектов малого бизнеса может осуществляться как коллективными, так и индивидуальными субъектами права. При этом важно акцентировать внимание на том, что содержание сельскохозяйственной деятельности может определяться как целями, направленными на получение прибыли (осуществление предпринимательской деятельности), так и целями, которые направлены на удовлетворение потребностей, не связанных с извлечением прибыли.

Несомненно, налогово-правовое регулирование сельскохозяйственной деятельности в России и за рубежом имеет некоторые отличия. Для данной области отношений характерен ряд особенностей, определяющих специальный подход к налогообложению:

- роль сельскохозяйственной деятельности в обеспечении продовольственной безопасности;
- рисковый характер;
- относительно невысокая рентабельность;
- связь с проблематикой бережливого производства и др.

Следует отметить, что приведенные особенности характерны для всех субъектов, осуществляющих сельскохозяйственную деятельность.

Специальные налоговые режимы, направленные на поддержку малого и среднего предпринимательства (упрощенная и патентные системы налогообложения), не предусматривают каких-либо специальных преимуществ для сельскохозяйственных товаропроизводителей. Думается, что субъекты малого и среднего предпринимательства, а также некоммерческие организации, имеющие статус сельскохозяйственных товаропроизводителей, не могут создавать необходимых резервов, в отличие от крупных субъектов в данной отрасли, способных нивелировать негативные последствия рискованности и сезонности сельскохозяйственной деятельности. Следовательно, механизм налогово-правового стимулирования должен предусматривать дифференцированный подход к налогообложению сельскохозяйственных товаропроизводителей в зависимости от их принадлежности к малому, среднему или крупному предпринимательству.

Мерой стимулирования малого предпринимательства в юридической конструкции ЕСХН являются дифференцированные налоговые ставки, устанавливаемые субъектами Российской Федерации в зависимости от размера доходов налогоплательщика и средней численности работников. Установление дифференцированных налоговых ставок в отношении сельскохозяйственных товаропроизводителей, не осуществляющих предпринимательскую деятельность, позволит в большей степени обеспечить реализацию принципа экономической обоснованности налогообложения, а также учесть особенности осуществления сельскохозяйственной деятельности.

1.3. Механизм налогово-правового регулирования и налогово-правовое стимулирование субъектов сельскохозяйственной деятельности в Российской Федерации

Перед анализом механизма налогово-правового стимулирования в общем и в сельскохозяйственной сфере в частности необходимо уделить

внимание понятию «механизм правового регулирования». Раскрытие содержания основных категорий и понятий является важным этапом в научных исследованиях.

Термин «механизм правового регулирования» был введен в правовую науку в 1960-х гг. известным российским юристом С.С. Алексеевым¹. В его работах данный термин определяется как комплекс юридических инструментов, позволяющих оказывать правовое воздействие на общественные отношения.

С целью обеспечения эффективности воздействия на общественные отношения и решения возникающих задач в сфере налогообложения государством формируется специальный правовой механизм, который можно определить как систему, направленную на организацию целенаправленного правового воздействия на налоговые отношения.

Этот механизм представляет собой юридический инструментарий, с помощью которого государство оказывает необходимое влияние на формирование волевого поведения участников общественных отношений, направленное на определенное развитие и достижение поставленных целей.

И.Г. Русакова и В.А. Кашин отмечают, что юридический механизм представляет собой абстрактную модель логической схемы юридического воздействия на общественные отношения². Термин также может использоваться для характеристики инструментально-процедурной конструкции, предназначенной для реализации указанных воздействий.

Правовой механизм налогообложения может быть рассмотрен как комплексный, состоящий из различных юридических инструментов, системы участников, осуществляющих правовое регулирование, или определенных юридических действий, а также правовых результатов таких действий.

¹ См.: Алексеев С.С. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве. М., 1966. С. 30.

² См.: Налоги и налогообложение: учеб. пособие / под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. М.: Юнити, 1998.

Согласно мнению С.С. Алексеева, определение механизма правового регулирования позволяет управлять правовыми отношениями в рамках единой системы и оценивать эффективность их функционирования¹.

В структуре механизма налогово-правового регулирования в рамках общей теории права можно выделить ряд ключевых компонентов: правовые нормы, налоговые правоотношения и акты, реализующие право. Правовые нормы представляют собой один из основных элементов этого механизма, формирующих основу для инициирования процесса налогово-правового воздействия. Налоговые правоотношения, в свою очередь, оказывают значительное влияние на развитие правовых норм, выявляя противоречия и неясности в действующем налоговом законодательстве в процессе своего функционирования. Возникающие при этом правоотношения играют важную роль в определении поведения различных субъектов налогового права².

По своей сути правоотношения представляют собой важный инструмент для реализации юридических норм. Эти отношения служат средством преобразования абстрактных моделей правового поведения в конкретные формы прав и обязанностей субъектов налоговых отношений. Таким образом, они играют ключевую роль в превращении правовых норм в реальные действия и взаимодействия между участниками правового процесса.

Исследованию актов реализации норм налогового права посвящены работы А.С. Алимбековой. Автор определяет акты реализации норм налогового права как непосредственный результат правового регулирования налоговых правоотношений, воплощенный прежде всего в достижении полного и своевременного пополнения бюджетной системы государства налогами и сборами³.

¹ См.: Алексеев С.С. Общая теория права: в 2 т. М., 1982. Т. 2. С. 10.

² См.: Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Велби, 2006.

³ См.: Алимбекова А.С. Проблемы реализации налогово-правовых норм: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009.

Общественные отношения в сфере налогообложения характеризуются стремительным развитием. Об этом свидетельствует в том числе тот факт, что положения налогового законодательства претерпевают постоянные изменения, направленные на совершенствование правовой регламентации системы налогообложения в России. Такое положение вещей обуславливает необходимость анализа происходящих преобразований и установленных государством правовых механизмов реализации налоговой политики.

Правовой механизм налогообложения существенно шире, чем просто формы и методы организации налогово-правовых отношений, и включает в себя количественные и качественные параметры. Под количественными параметрами подразумеваются определение размера налоговых ставок, объем налоговых льгот, уровень собираемости налогов и многое другое, имеющее именно количественный критерий. К качественным параметрам правового механизма налогообложения относятся такие аспекты, как влияние налогов на экономику страны и инвестиционную политику, эффективность налогово-правового регулирования и т.д.

Государство на сегодняшний день обеспечивает решение целого ряда задач.

Во-первых, правовой механизм налогообложения нацелен на решение экономических задач и предусматривает мероприятия, направленные на стимулирование экономики страны, снижение дефицита бюджета, повышение эффективности преодоления процессов, связанных с инфляцией.

Во-вторых, правовой механизм налогообложения решает ряд социальных задач. Социальные задачи имеют большое значение, поскольку оказывают непосредственное влияние на жизнедеятельность общества, обеспечивая занятость граждан, повышение уровня жизни населения страны, а также перераспределение национального дохода в интересах наименее защищенных слоев населения.

В-третьих, правовой механизм налогообложения направлен на решение задач, обусловленных необходимостью оптимизации налоговой нагрузки. В данном случае речь идет о балансе личных, общественных, корпоративных и государственных интересов в сфере налогообложения.

Содержание норм налогового права определяется не только потребностью в формировании оптимального правового механизма налогообложения, что приводит к их закреплению в российском законодательстве, но и функциями, которые они выполняют в современном обществе, методами правового регулирования, которые применяются, а также принципами, которыми они руководствуются.

В процессе регулирования налоговых отношений государство выступает не только в роли нейтрального регулятора, но и в качестве активного участника, имеющего собственные интересы в этом процессе. Таким образом, оно приобретает статус участника налоговых отношений.

Основными целями механизма налогово-правового регулирования являются определение и обеспечение практической действенности существующих правовых норм, а также эффективное и полное осуществление контроля для достижения надлежащего регулирования налоговых отношений. Этот процесс направлен на удовлетворение интересов и задач государства, определенных лиц, организаций и общества в целом.

Из вышеперечисленных целей вытекает ряд задач, связанных с функционированием механизма налогово-правового регулирования:

- осуществление контроля за сбором налогов с целью обеспечения эффективного и справедливого сбора налоговых поступлений в бюджеты;
- определение возможности создания оптимальных условий налогообложения для экономического развития и социальной стабильности;
- стимулирование развития отечественного производства и инноваций путем предоставления налоговых льгот и привилегий, закрепленных в законодательстве;

– обеспечение защиты прав и интересов добросовестных налогоплательщиков и предотвращение злоупотреблений и нарушений налогового законодательства.

Формирование эффективной налоговой системы выступает одним из актуальных приоритетов социально-экономической политики государства. Необходимо учитывать, что налогообложение в сельском хозяйстве обладает уникальными особенностями, которые проистекают из специфики экономической природы доходов, получаемых в данной отрасли. В этом контексте налогообложение малых предприятий имеет свои особенности, обусловленные как юридическими, так и экономическими характеристиками данных субъектов.

К правовым средствам налогообложения представляется возможным отнести правовые стимулы. Стимулирование, будучи способом правового воздействия, является частью механизма правового регулирования. При этом само по себе стимулирование есть не что иное, как многокомпонентное правовое средство, отдельные элементы которого в их единстве и взаимосвязи составляют систему. Учитывая соотношение налогового и финансового права, можно сделать вывод о том, что налогово-правовое стимулирование является частью финансово-правового стимулирования. В финансовом праве под финансово-правовым стимулированием понимается деятельность органов государственной власти и местного самоуправления по установлению и реализации финансово-правовых стимулов¹.

Таким образом, под налоговыми стимулами как частью механизма правового регулирования следует понимать упорядоченный набор средств, направленный на поддержку субъектов малого предпринимательства в сфере сельскохозяйственной деятельности².

¹ См.: *Меньков В.В.* Финансово-правовое стимулирование внедрения цифровых технологий коммерческими организациями: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2022.

² См.: *Мамедов Н.Д.* О механизме налогово-правового стимулирования сельскохозяйственной деятельности субъектов малого предпринимательства в Российской Федерации // *Бизнес. Право. Образование.* 2023. С. 199–203.

Механизм налогово-правового стимулирования субъектов малого предпринимательства в сельскохозяйственной сфере может быть рассмотрен в качестве составной части общего механизма налогово-правового регулирования. Этот механизм включает в себя деятельность уполномоченных органов государственной власти и местного самоуправления по созданию правовых актов и их применению с целью стимулирования развития субъектов малого предпринимательства в сельском хозяйстве. Основной задачей данного механизма является повышение конкурентоспособности таких субъектов путем предоставления им налоговых льгот и привилегий, которые обеспечивают более выгодные условия налогообложения по сравнению с общим порядком взимания налогов для других налогоплательщиков.

Механизм налогово-правового стимулирования как часть более общего понятия – механизма правового регулирования – включает в себя несколько элементов:

- субъекты;
- юридические факты;
- акты применения права;
- правоотношения.

Налогообложение для малых предпринимателей должно приобрести формализованный и логичный подход со стороны государства.

При исследовании особенностей сельскохозяйственной деятельности в аспекте налогово-правового стимулирования был сделан вывод о необходимости дифференцированного подхода к налогообложению сельскохозяйственных товаропроизводителей в зависимости от их принадлежности к малому, среднему или крупному предпринимательству.

При осуществлении сельскохозяйственной предпринимательской деятельности ее субъекты подпадают под следующие действующие режимы налогообложения:

- общий налоговый режим;

- единый сельскохозяйственный налог (глава 26.1. НК РФ);
- упрощенная система налогообложения (глава 26.2 НК РФ);
- патентная система налогообложения (глава 26.5 НК РФ).

Рассмотрим более подробно каждый из приведенных режимов применительно к налогообложению сельскохозяйственной деятельности.

В рамках использования общей системы налогообложения при уплате налога на прибыль организаций прибылью признается совокупный чистый доход, который определяется как разница между валовым доходом и документально подтвержденными расходами, непосредственно связанными с извлечением прибыли (то есть выручкой в денежной или натуральной формах) (статья 247 НК РФ).

Основными преимуществами применения общей системы являются:

- возможность реализации различных видов хозяйственной деятельности при отсутствии лимитов по суммам выручки;
- наличие возможности возмещения сумм НДС из бюджета как по закупленным основным средствам, так и по иным основаниям;
- отсутствие ограничения численности работников на предприятии.

К недостаткам общей системы налогообложения можно отнести следующие обстоятельства:

- налогоплательщик обязан в установленные законодательством о налогах и сборах сроки предоставлять в налоговый орган налоговые декларации, расчеты и другие документы по всем налогам и сборам, подлежащим уплате согласно общей системе налогообложения;
- налогоплательщик обязан вести учет объектов налогообложения, рассчитывать налоговую базу, а также совершать иные юридические действия в соответствии со сложной юридической конструкцией каждого из налогов и сборов;
- исполнение возложенных налоговых обязанностей предполагает необходимость управления значительным объемом информации и документов (сбор, обработка, хранение, предоставление и т.д.);

– применение общей системы налогообложения определяет необходимость налогового контроля по каждому налогу и сбору, что увеличивает налоговые риски.

Основным инструментом налогового стимулирования субъектов сельскохозяйственной деятельности в рамках общей системы налогообложения выступает пониженная налоговая ставка по налогу на добавленную стоимость, установленная в отношении реализации некоторых продуктов сельского хозяйства, а также нулевая налоговая ставка по налогу на прибыль организаций для налогоплательщиков, соответствующих критериям сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Исследование специальных налоговых режимов, начиная с единого сельскохозяйственного налога, является важным, поскольку такой подход позволяет оценить всю систему налогообложения в сельском хозяйстве более комплексно и систематически. Единый сельскохозяйственный налог служит основой для понимания общего финансового бремени, с которым сталкиваются сельскохозяйственные предприятия. Анализ этого налога позволил выявить основные тенденции и проблемы, с которыми сталкиваются сельскохозяйственные субъекты, а также определить эффективность и справедливость текущей системы налогообложения в данном секторе экономики.

Единый сельскохозяйственный налог – это налоговый режим, суть которого сводится к установлению единства принципов в системе налогообложения для субъектов сельскохозяйственной деятельности. Единый налог является основным правовым средством в механизме налогового стимулирования предпринимательства в сельскохозяйственной деятельности.

Применение ЕСХН для сельскохозяйственных товаропроизводителей имеет ряд особенностей, к числу которых можно отнести тот факт, что данный вид налогового режима применяется только в отношении производителей продукции растениеводства, животноводства и рыболовства. Доля дохода от сельскохозяйственного производства, составляющая не менее 70 % от общей

выручки, ограничивает применение ЕСХН. При использовании ЕСХН налогоплательщикам предписывается вносить НДС, что, помимо увеличения налоговой нагрузки для организаций, также увеличивает объем налоговой отчетности и может привести к дополнительному налоговому контролю. В то же время компании, уплачивающие НДС, становятся более привлекательными для партнеров, так как последние имеют возможность вернуть его из бюджета. Освобождение от уплаты НДС для сельскохозяйственных производителей возможно только при соблюдении определенного уровня выручки от сельскохозяйственной деятельности, однако эта пороговая сумма постепенно снижается. Установленные ограничения по выручке автоматически уменьшают число налогоплательщиков, имеющих право на освобождение от уплаты НДС, что становится одним из факторов, ограничивающих развитие сельскохозяйственного сектора. Если лимит доходов превышен, налогоплательщик теряет право на льготы¹.

Таким образом, с целью повышения эффективности сельскохозяйственного производства на основании действующего единого сельскохозяйственного налога необходимо нивелировать положения, ограничивающие налогоплательщиков в получении статуса сельскохозяйственных товаропроизводителей. В этой связи предлагается порог в размере 70 % рассчитывать не за один год, а за несколько налоговых периодов.

Представляется необходимым отметить, что налоговая политика Российского государства предусматривает дальнейшее развитие гибкого регулирования в части применения специальных налоговых режимов. Так, в

¹ См.: Федеральный закон от 15 октября 2020 г. № 320-ФЗ «О внесении изменений в статью 146 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации"» // СЗ РФ. 2020. № 42, ч. 2, ст. 6507.

рамках парламентских слушаний 23 мая 2024 года рассматривался вопрос расширения границ для применения упрощенной системы налогообложения¹.

Законами субъектов РФ могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки по ЕСХН в пределах от 0 до 6 % (статья 346.2 Налогового кодекса РФ). До 2019 г. субъекты РФ были наделены правом устанавливать ставку по данному налогу². Так, в Кемеровской области предприниматели, применяя ЕСХН, платили налог по ставке 3 % до 2021 г.³, в Москве – по ставке 6 %, в Московской области⁴ – по ставке 0 %. Думается, что дифференциация ставки налогообложения в этом случае должна зависеть от принадлежности налогоплательщика к малому, среднему или крупному бизнесу. Такой подход учитывает не только особенности сельскохозяйственной деятельности как таковой, но и возможности нивелирования их негативных последствий сельскохозяйственными товаропроизводителями, относящимися к разным категориям предпринимательства.

Анализ положений главы 26.1 Налогового кодекса РФ позволил выделить следующие особенности исчисления ЕСХН:

– ЕСХН рассчитывается на основе доходов, корректируемых за вычетом расходов;

– список доходов, подлежащих налогообложению, является открытым;

¹ См.: Парламентские слушания по вопросам совершенствования налогового законодательства. Официальный сайт Государственной Думы РФ. Электронный ресурс, код доступа: <http://duma.gov.ru/news/59359/> (дата обращения 30.05.2024).

² См.: Федеральный закон от 29 сентября 2019 г. № 325-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская газета. 2019. № 220. 2 окт.

³ См.: Закон Кемеровской области от 23 ноября 2018 г. № 91-ОЗ «Об установлении налоговой ставки единого сельскохозяйственного налога на территории Кемеровской области» // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов Консорциум «Кодекс». URL: <https://docs.cntd.ru/document/550254790> (дата обращения: 01.03.2023).

⁴ См.: Закон Московской области от 27 августа 2018 г. № 145/2018-ОЗ «Об установлении ставки единого сельскохозяйственного налога на территории Московской области» // Официальный сайт Московской областной думы. URL: https://www.mosoblduma.ru/Zakoni/Zakoni_Moskovskoj_oblasti/d30ed313-8e48-4254-8966-71cca88106a9 (дата обращения: 01.03.2023).

- предварительные платежи, полученные в качестве авансов на будущие поставки, учитываются в качестве дохода;
- список расходов, уменьшающих налоговую базу, является ограниченным; если расход не включен в этот список, он не учитывается в снижении налоговой базы;
- предоплаты поставщикам учитываются в расходах только после получения товаров (выполнения работ, оказания услуг);
- расходы на приобретение основных средств и нематериальных активов признаются после оплаты и ввода их в эксплуатацию.

Сельскохозяйственные производители имеют возможность использовать различные специальные налоговые режимы, предназначенные для поддержки сектора малого и среднего бизнеса, при условии соблюдения соответствующих критериев и требований, установленных законодательством.

Наиболее распространенный в настоящее время специальный налоговый режим – это режим, связанный с применением упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности, который был установлен Федеральным законом от 29 декабря 1995 г. № 222-ФЗ¹. С 1 января 2003 г. его применение стало регламентироваться главой 26.2 «Упрощенная система налогообложения» Налогового кодекса РФ. С этого момента в указанную главу законодатель неоднократно вносил изменения.

Под применение упрощенной системы налогообложения подпадают индивидуальные предприниматели и организации, в которых средняя численность работников не может превышать 100 чел., а доходы в течение финансового года не превышают суммы 200 млн руб. (статья 346.13 Налогового кодекса РФ).

¹ См.: Федеральный закон от 23 июня 2016 г. № 222-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2016 № 26, ч. 1, ст. 3891.

Существует и ряд других критериев. Согласно статье 346.12 Налогового кодекса РФ, организации обязаны не иметь филиалов и ограничивать долю участия в других компаниях до 25 %.

В рамках упрощенной системы налогообложения установлены два объекта налогообложения. Во-первых, это доходы, облагаемые по ставке 6 % (налог в этом случае подлежит уплате со всех полученных предприятием доходов). Во-вторых, это «доходы минус расходы» при ставке 15 % (пункты 1, 2 статьи 346.20 Налогового кодекса РФ).

В рамках данной ситуации законодательством субъектов Российской Федерации может быть установлено дифференцирование налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков в диапазоне от 5 до 15 %, а при применении налогооблагаемой базы «доходы минус расходы» налог уплачивается с этой суммы.

Упрощенная система налогообложения значительно снижает нагрузку по налогам на хозяйствующий субъект, а также упрощает процессы ведения бухгалтерского учета, заполнения налоговых регистров и представления деклараций в инспекции федеральной налоговой службы (ИФНС).

Главным изменением упрощенной системы налогообложения в 2021 г. стали новые лимиты. Теперь для работы в данном налоговом режиме необходимо не превышать лимит стоимости основных средств (150 млн руб.) и численности сотрудников (до 100 чел.). В процессе переходного периода допустимо превышение указанных показателей до 200 млн руб. и 130 чел. соответственно.

Законом предусмотрены отдельные ограничения для применения упрощенной системы налогообложения юридическими лицами:

- доля участия в них других организаций не может превышать 25 %;
- у организации должны отсутствовать филиалы;
- по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает уведомление о переходе на упрощенную систему налогообложения, ее доходы не должны превышать 112,5 млн руб. (статья 346.12 Налогового кодекса РФ).

Среди преимуществ упрощенной системы налогообложения выделяются следующие: возможность добровольного перехода на данную систему в соответствии с законодательством, экономическая эффективность за счет существенного сокращения налоговых выплат, упрощение налогового учета и снижение объема отчетности перед государственными органами, а также выбор налогоплательщиком объекта налогообложения в зависимости от своих предпочтений и условий деятельности. Кроме того, ставки единого налога в рамках этой системы обычно оказываются более низкими по сравнению с альтернативными налоговыми режимами.

Рассматриваемая система налогообложения не лишена недостатков, среди которых следует выделить проблемы совместимости налоговых систем, ограничения в применении данной системы, ограниченный перечень учитываемых расходов, которые могут стать основой для юридических споров с налоговыми органами, необходимость в уплате минимального налога даже в случае убыточности деятельности, а также наличие неоднозначностей в законодательстве, что предоставляет налоговым органам возможность свободно интерпретировать правовые нормы данного режима.

Указанные обстоятельства во многом диктуют необходимость привлечения внешних специалистов для ведения бухгалтерского учета, что увеличивает не прямые расходы налогоплательщика.

Юридическая конструкция упрощенной системы налогообложения не предусматривает каких-либо особенностей для сельскохозяйственных товаропроизводителей. Вместе с тем право субъектов РФ дифференцировать налоговые ставки от 1 до 6 % для объекта налогообложения «доходы» и от 5 до 15 % для объекта налогообложения «доходы минус расходы» (статья 346.20 Налогового кодекса РФ) может быть обусловлено наличием у налогоплательщика статуса сельскохозяйственного товаропроизводителя. Некоторые субъекты РФ используют данный инструмент для поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей, относящихся к категории малого и среднего предпринимательства. Например, пунктом 1 статьи 8.3

Закона Республики Бурятия от 26 ноября 2002 г. № 145-III установлена налоговая ставка 3 и 7,5 % для объектов налогообложения «доходы» и «доходы минус расходы» соответственно в отношении налогоплательщиков, занятых в растениеводстве и животноводстве, охоте и предоставлении соответствующих услуг в этих областях, рыболовстве и рыбоводстве¹. В Карачаево-Черкесской Республике впервые зарегистрированные индивидуальные предприниматели вправе применять налоговую ставку 0 %, если они заняты в сельском хозяйстве, рыболовстве, рыбоводстве². Пониженные налоговые ставки по упрощенной системе налогообложения в отношении доходов от сельскохозяйственной деятельности установлены в Республике Хакасия³, Красноярском крае⁴, Ивановской области⁵, Иркутской области⁶, Костромской области⁷, Липецкой

¹ См.: Закон Республики Бурятия от 26 ноября 2002 г. № 145-III «О некоторых вопросах налогового регулирования в Республике Бурятия, отнесенных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах к ведению субъектов Российской Федерации» (в ред. от 6 марта 2023 г.) // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов Консорциум «Кодекс». URL: <https://docs.cntd.ru/document/802036618> (дата обращения: 05.06.2023).

² См.: Закон Карачаево-Черкесской Республики от 30 ноября 2020 г. № 81-РЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Карачаево-Черкесской Республики». URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0900202011300001> (дата обращения: 15.07.2023).

³ См.: Закон Республики Хакасия от 8 апреля 2022 г. № 20-ЗРХ «О налоговой ставке при применении системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (Единого сельскохозяйственного налога) на территории Республики Хакасия и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Республики Хакасия о налогах». URL: https://www.nalog.gov.ru/rn19/about_fts/docs/12448651/ (дата обращения: 15.07.2023).

⁴ См.: Закон Красноярского края от 19 ноября 2020 г. № 10-4347 «Об установлении на территории Красноярского края налоговых ставок при применении упрощенной системы налогообложения для отдельных категорий налогоплательщиков (с изм. на 26 мая 2022 г.)». URL: https://www.nalog.gov.ru/rn24/about_fts/docs/10308040/ (дата обращения: 15.07.2023).

⁵ См.: Закон Ивановской области от 28 октября 2022 г. № 50-ОЗ «О внесении изменений в статью 1 Закона Ивановской области "О налоговых ставках при упрощенной системе налогообложения"». URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/3700202210310003> (дата обращения: 15.07.2023).

⁶ См.: Закон Иркутской области от 7 июля 2022 г. № 52-О «О внесении изменений в Закон Иркутской области "Об особенностях налогообложения при применении упрощенной системы налогообложения"». URL: https://www.nalog.gov.ru/rn38/about_fts/docs/12370425/ (дата обращения: 15.07.2023).

⁷ См.: Закон Костромской области от 21 декабря 2021 г. № 169-7-ЗКО «Об установлении ставки налога, взимаемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения на 2022 год». URL: https://www.nalog.gov.ru/rn44/about_fts/docs/11965516/ (дата обращения: 15.07.2023).

области¹, Мурманской области², Орловской области³, Пензенской области⁴, Пермском крае⁵, Псковской области⁶, Смоленской области⁷, Ярославской области⁸, Севастополе⁹.

Другим налоговым механизмом, ориентированным на поддержку сектора малого и среднего бизнеса, является патентная система налогообложения, закрепленная в главе 26.5 Налогового кодекса РФ. Под патентной системой налогообложения принято понимать специальный

¹ См.: Закон Липецкой области от 26 декабря 2022 г. № 256-ОЗ «О внесении изменений в статьи 2 и 4 Закона Липецкой области "Об установлении налоговой ставки для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения"». URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/4800202212290021> (дата обращения: 15.07.2023).

² См.: Закон Мурманской области от 29 марта 2022 г. № 2741-01-ЗМО «О внесении изменений в Закон Мурманской области "Об установлении дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков по налогу, взимаемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения"». URL: https://www.nalog.gov.ru/rn51/about_fts/docs/12118649/ (дата обращения: 15.07.2023).

³ См.: Закон Орловской области от 31 августа 2021 г. № 2655-ОЗ «Об установлении на 2022–2024 годы налоговых ставок для отдельных категорий налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения"». URL: https://www.nalog.gov.ru/rn57/about_fts/docs/11296127/ (дата обращения: 15.07.2023).

⁴ См.: Закон Пензенской области от 7 сентября 2022 г. № 3873-ЗПО «О внесении изменений в Закон Пензенской области "Об установлении налоговых ставок отдельным категориям налогоплательщиков при применении упрощенной системы налогообложения"». URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/5800202209070008> (дата обращения: 15.07.2023).

⁵ См.: Закон Пермского края от 9 ноября 2022 г. № 127-ПК «О внесении изменений в Закон Пермского края "Об установлении налоговых ставок для отдельных категорий налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, и о внесении изменений в Закон Пермской области "О налогообложении в Пермском крае"». URL: https://www.nalog.gov.ru/rn59/about_fts/docs/13060250/ (дата обращения: 15.07.2023).

⁶ См.: Закон Псковской области от 30 ноября 2021 г. № 2217-ОЗ «О внесении изменений в Закон Псковской области "О ставках налога, взимаемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения" и статью 2.1 Закона Псковской области "О патентной системе налогообложения"». URL: https://www.nalog.gov.ru/rn60/about_fts/docs/11695227/ (дата обращения: 15.07.2023).

⁷ Закон Смоленской области от 24 ноября 2022 г. № 141-з «О внесении изменений в статью 2 областного закона "О налоговых ставках для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, в случае если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов"». URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/6700202211240021> (дата обращения: 15.07.2023).

⁸ См.: Закон Ярославской области от 26 декабря 2022 г. № 81-з «О внесении изменения в статью 1-1 Закона Ярославской области "О применении упрощенной системы налогообложения на территории Ярославской области"». URL: https://www.nalog.gov.ru/rn76/about_fts/docs/13690414/ (дата обращения: 15.07.2023).

⁹ См.: Закон города Севастополя от 25 ноября 2021 г. № 675-ЗС «О внесении изменений в Закон города Севастополя от 25 октября 2017 года № 370-ЗС "Об установлении налоговой ставки 0 процентов для налогоплательщиков – индивидуальных предпринимателей при применении упрощенной и (или) патентной системы налогообложения на территории города Севастополя"». URL: https://www.nalog.gov.ru/rn92/about_fts/docs/11829464/ (дата обращения: 15.07.2023).

налоговый льготный режим, который распространяет свое действие на индивидуальных предпринимателей. Сущность этого вида льготного режима заключается в замене процедуры уплаты налогов и сдачи налоговой декларации оплатой индивидуальным предпринимателем патента. Существенное отличие патентной налоговой системы от классической процедуры уплаты налогов состоит в том, что сумма, которая подлежит уплате по патенту, является фиксированной. При этом важно отметить то, из чего формируется данная сумма. Сумма оплаты патента складывается из вида и места ведения деятельности. Действующее налоговое законодательство дает право индивидуальному предпринимателю за фиксированную сумму приобрести патенты на несколько видов деятельности. Ставка в размере 6 % по базовой доходности применяется в рамках осуществления отдельных видов деятельности при освобождении от налогов на добавленную стоимость, на имущества и на доходы.

Статья 346.43 Налогового кодекса РФ закрепляет положения, в соответствии с которыми применение патентной системы налогообложения возможно одновременно и с иными режимами налогообложения, которые предусмотрены действующим на территории РФ законодательством.

Патентная система подлежит применению и в отношении деятельности, которая по своему содержанию может быть отнесена к сельскохозяйственной.

Нормами статьи 346.43 Налогового кодекса РФ установлено, что патентная система налогообложения применяется к определенным видам предпринимательской деятельности:

– услуги по переработке продуктов сельского хозяйства, лесного хозяйства и рыболовства для приготовления продуктов питания для людей и корма для животных, а также производство различных продуктов промежуточного потребления, которые не являются пищевыми продуктами (пункт 21 статьи 346.43 Налогового кодекса РФ);

– услуги, связанные со сбытом (хранение, сортировка, сушка, мойка, расфасовка, упаковка и транспортировка) сельскохозяйственной продукции (пункт 35 статьи 346.43 Налогового кодекса РФ);

– услуги, связанные с обслуживанием сельскохозяйственного производства, такие как механизированные, агрохимические, мелиоративные и транспортные работы (пункт 3 статьи 346.43 Налогового кодекса РФ).

Приведенный перечень видов деятельности не является исчерпывающим.

В контексте настоящего исследования большое значение имеет рассмотрение оснований для ограничения в применении патентной системы налогообложения. Так, патентная система налогообложения не может применяться в случае, если у хозяйствующего субъекта трудоустроены более 15 чел., а его годовой доход превышает 60 млн руб.

В качестве основных положительных аспектов патентной системы налогообложения можно выделить:

- сравнительно невысокую стоимость патента;
- возможность выбора срока действия патента в пределах календарного года;
- возможность приобретения нескольких патентов в разных регионах либо на различные виды деятельности;
- начиная с 2021 г., расходы на приобретение патента могут быть снижены на сумму, соответствующую взносам, уплаченным индивидуальными предпринимателями и работниками.

С 1 января 2021 г. вступили в законную силу изменения, предусмотренные Федеральным законом от 23 ноября 2020 г. № 372-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части налогообложения доходов физических лиц, превышающих

5 миллионов рублей за налоговый период»¹, в соответствии с которыми:

– плательщикам патентной системы налогообложения предоставлено право уменьшать сумму налога, исчисленную за налоговый период, на страховые взносы;

– расширен перечень видов деятельности, в отношении которых может применяться патентная система налогообложения² (в соответствии с актуальными положениями законодательства патентная система налогообложения может быть применена в отношении фермеров, занимающихся животноводством и растениеводством).

Следует отметить, что пункт 3 статьи 346.50 Налогового кодекса РФ предусматривает право субъектов РФ устанавливать налоговую ставку в размере 0 % для налогоплательщиков – индивидуальных предпринимателей, впервые зарегистрированных после вступления в силу указанных законов и осуществляющих предпринимательскую деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере оказания бытовых услуг населению.

Налоговый кодекс РФ ограничивает период такой льготы (два года со дня регистрации индивидуального предпринимателя). Субъекты РФ могут ограничивать применение такой льготы в зависимости от средней численности работников и доли дохода от целевого вида деятельности в общей сумме дохода налогоплательщика. Предполагается, что в рамках патентной системы налогообложения можно рассмотреть вариант применения механизма дифференцированных налоговых ставок, аналогичного положению, предусмотренному для упрощенной системы налогообложения, изложенному в статье 346.20 Налогового кодекса РФ. Применительно к вопросу стимулирования сельскохозяйственной деятельности субъектов малого и

¹ См.: СЗ РФ. 2020. № 48, ст. 7625; 2022. № 52, ст. 9353.

² См.: Письмо ФНС России от 1 декабря 2020 г. № СД-4-3/19767 «О внесении изменений в главу 26.5 НК РФ» // Официальный сайт Федеральной налоговой службы. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/about_nalog/102 (дата обращения: 02.06.2023).

среднего предпринимательства представляется необходимым уточнить виды деятельности, включив в них сельскохозяйственную деятельность.

Для осуществления вышеуказанного предложения необходимо внести коррективы в пункт 3 статьи 346.50 Налогового кодекса Российской Федерации, изложив его в новой редакции.

«Статья 346.50. Налоговая ставка

.....

3. Законами субъектов Российской Федерации может быть установлена налоговая ставка в размере от 0 до 6 процентов для налогоплательщиков – индивидуальных предпринимателей, осуществляющих предпринимательскую деятельность в производственной, сельскохозяйственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере оказания бытовых услуг населению.

В случае, если налогоплательщик осуществляет виды предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения с налоговой ставкой менее 6 процентов, и иные виды предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения с налоговой ставкой в размере, установленном пунктом 1 настоящей статьи, или иной режим налогообложения, этот налогоплательщик обязан вести отдельный учет доходов.

Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены ограничения на применение налогоплательщиками, указанными в абзаце первом настоящего пункта, налоговой ставки в размере менее 6 процентов, в том числе в виде:

ограничения средней численности работников;

ограничения предельного размера доходов от реализации определяемых в соответствии со статьей 249 настоящего Кодекса товаров (работ, услуг), получаемых индивидуальным предпринимателем при осуществлении вида

предпринимательской деятельности, в отношении которого применяется налоговая ставка в размере менее 6 процентов.

В случае нарушения ограничений на применение налоговой ставки в размере менее 6 процентов, установленных настоящей главой и законом субъекта Российской Федерации, индивидуальный предприниматель считается утратившим право на применение налоговой ставки в размере менее 6 процентов и обязан уплатить налог по налоговой ставке, предусмотренной пунктом 1 или 2 настоящей статьи, за налоговый период, в котором нарушены указанные ограничения.

Виды предпринимательской деятельности в производственной, социальной и научной сферах, а также в сфере оказания бытовых услуг населению, в отношении которых устанавливается налоговая ставка в размере 0 процентов, устанавливаются субъектами Российской Федерации на основании Общероссийского классификатора видов экономической деятельности, а также кодов услуг в соответствии с Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности, относящихся к бытовым услугам, определяемых Правительством Российской Федерации.

Вместе с тем, первоначально, в данном контексте важно дать определение понятию «предпринимательская деятельность в сельскохозяйственной сфере». Так, под предпринимательской деятельностью в сфере сельского хозяйства (агропромышленной сфере) следует понимать деятельность сельскохозяйственных товаропроизводителей, которые соответствуют требованиям и критериям подпункта 1 пункта 2 статьи 346.2 Налогового кодекса РФ.

Государственное регулирование сельскохозяйственной деятельности налоговыми инструментами может способствовать повышению качества жизни сельского населения. В связи с этим налоговые льготы предполагают поддержку малых семейных сельхозпроизводителей (семейных ферм).

Сформировавшийся в настоящее время комплекс мер налогового регулирования агропромышленной сферы является многообразным и включает в себя:

- налоговые льготы для инвесторов;
- систему специальных налоговых режимов;
- стимулирование и развитие различных экологических программ в агропромышленной сфере.

Изложенное выше позволяет утверждать о том, что поддержка приоритетных направлений развития сельскохозяйственной сферы в стране обеспечивается совокупностью как внешних, так и внутренних факторов. В данном случае нельзя оставить без внимания и введение в 2012 г. упрощенной системы перехода на единый сельскохозяйственный налог, который в приоритетной степени был ориентирован на субъекты малого предпринимательства, которые осуществляют отдельные виды сельскохозяйственных работ.

При этом высокий риск в части получения убытков при негативных природных условиях может привести к необходимости создания дополнительных возможностей в рамках налоговой системы, таких как отсрочки

по налоговым платежам, кредитам и займам, перенос убытков. Среди основных направлений дальнейшего развития можно выделить ряд положений:

- изучение субъектов малого предпринимательства, которыми применяются индивидуальные (специальные) режимы налогообложения, с целью сравнения их налоговой нагрузки и в последующем выявления возможностей совершенствования правового регулирования для достижения наиболее справедливого налогообложения в границах конкретных специальных режимов;

- преодоление исторически сложившегося дисбаланса правового регулирования между сельскохозяйственным и промышленным секторами экономики;

– организация надлежащего правового обеспечения реализации основных принципов налогообложения внутри субъектов малого предпринимательства, применяющих специальный налоговый режим;

– создание правовых предпосылок обеспечения продовольственной безопасности;

– внедрение в основу упрощенной системы налогообложения правовых механизмов, стимулирующих экономический рост налогоплательщиков (на практике это возможно реализовать посредством применения прогрессивной шкалы налогообложения);

– создание правовых условий для роста производительности труда в агропромышленном комплексе;

– систематизация правовых критериев по отношению к малому предпринимательству.

Однако следует учитывать возникающие при реализации индивидуальных режимов налогообложения негативные факторы воздействия на экономику, способные привести к определенным нежелательным последствиям с позиции ненадлежащего исполнения обязанностей налогоплательщиками и, соответственно, к потере бюджетных доходов.

В Налоговом кодексе РФ рассматриваются виды специального налогообложения в качестве систем, определяющих порядок установления составляющих налогообложения и освобождения от обязательств по уплате определенных налогов и сборов, установленных законодательством РФ. Однако содержание Налогового кодекса РФ не полностью соответствует особенностям действующих специальных налоговых режимов. Это создает некоторую неоднозначность в толковании и применении законодательства, что может затруднять его эффективное использование в практике налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Статья 12 Налогового кодекса РФ определяет различные виды налогов и сборов, применяемых в Российской Федерации, а также предоставляет полномочия законодательных (представительных) органов государственной

власти субъектов РФ, органов местного самоуправления и представительного органа федеральной территории «Сириус» по установлению налоговых и сборных обязательств¹. В рамках системы налогообложения применяется специальный налоговый режим, который регулирует особенности исчисления и уплаты федеральных, региональных и муниципальных налогов.

В соответствии с терминологией, предусмотренной в Налоговом кодексе РФ, единые налоги представляют собой механизм, освобождающий субъектов от определенных налоговых обязательств, хотя это может быть не полностью соответствующим. Для системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей установлено, что введение и отмена региональных налогов на территории субъектов РФ осуществляются в соответствии с федеральным законодательством о налогах, если не установлен другой порядок. При определении региональных налогов представительные органы субъектов РФ устанавливают основные параметры налогообложения, такие как ставки налога, порядок уплаты и сроки, если таковые не определены в Налоговом кодексе РФ.

На основании изложенного представляется возможным выдвинуть предположение о том, что и упрощенная, и патентная системы налогообложения должны предусматривать специальные условия налогообложения для субъектов малого предпринимательства в сфере сельского хозяйства путем установления пониженных налоговых ставок (возможность варьировать налоговую ставку, предоставление субъектам РФ права на установление специальных налоговых ставок по упрощенной и патентной системам налогообложения).

К ключевым направлениям преобразований налогового законодательства в части правового регулирования деятельности малого предпринимательства следует отнести меры, позволяющие облегчить порядок

¹ См. статью 12 Налогового кодекса Российской Федерации.

расчета и уплаты налоговых платежей¹. Кроме того, статус приоритетных должны получить меры, которые связаны с организационной, процессуальной и технико-юридической сферами. Как видно, актуальный характер проблем налогового стимулирования деятельности субъектов малого предпринимательства основывается на наличии у них объективно меньшей конкурентоспособности в сравнении с более крупными субъектами предпринимательства.

Реализация государством политики в области налогового стимулирования служит эффективным методом оказания существенного влияния на процессы, происходящие в сельскохозяйственном производстве, посредством изменения их качественных и количественных характеристик. Методы налогового стимулирования в силу универсальной природы налога способны обеспечить справедливое перераспределение средств государственной финансовой поддержки.

При исследовании налогово-правовых стимулов следует выделить некоторые особенности налогообложения, которые напрямую затрагивают проблему стимулирования сельскохозяйственного производства:

- существование определенных критериев, благодаря которым налогоплательщики имеют право использования налоговых стимулов;
- надлежащий выбор источника налогообложения;
- соответствие налогового стимула поставленным экономическим целям при минимизации затрат на его введение и повышении эффекта;
- применение налоговых стимулов государством преследует достижение целей, связанных с увеличением инвестиционной активности и повышением эффективности предпринимательской деятельности в рассматриваемой сфере.

Следовательно, налогово-правовые стимулы являются инструментами, предоставляемыми государством для стимулирования сельскохозяйственных

¹ См.: *Адамов Н.А., Дорофеева Н.А.* Порядок изменения сроков уплаты налогов и сборов // *Налоговое планирование.* 2009. № 1. С. 13.

производителей в качестве налогоплательщиков к определенным налоговым стратегиям. Налогово-правовые стимулы отражают актуальное состояние определенных значений элементов налогообложения, а также процедур налогового администрирования, которые предполагают определенные действия субъекта-сельхозпроизводителя на основе благоприятных условий для удовлетворения им своих мотивов. Государство предоставляет льготы для малого бизнеса (по налогам и страховым взносам, при найме персонала, при расчете наличными денежными средствами), предлагает меры финансовой, имущественной, правовой поддержки, а также помощь при выходе на экспорт¹.

Проведенный анализ общего и специального налоговых режимов позволяет выдвинуть теорию о единстве механизма налогово-правового стимулирования субъектов малого предпринимательства в сфере сельскохозяйственной деятельности. Единство проявляется в следующем. Пункт 1.3 статьи 284 Налогового кодекса РФ устанавливает специфику налогообложения доходов юридических лиц, специализирующихся на деятельности в области сельского хозяйства. Согласно этому положению, налоговая ставка для организаций, занимающихся производством или переработкой собственной сельскохозяйственной продукции, установлена на нулевом уровне. Этот норматив прямо отсылает к положениям главы 26.1 Налогового кодекса РФ, особенно к пункту 1 статьи 346.1, который предусматривает освобождение организаций, уплачивающих единый сельскохозяйственный налог, от уплаты налога на прибыль и налога на имущество в отношении используемого ими оборудования и активов, связанных с производством и реализацией сельскохозяйственной продукции.

Пункт 2 статьи 164 Налогового кодекса РФ предусматривает налогообложение НДС по ставке 10 %. Положения данной статьи закрепляют достаточно обширный перечень видов продовольственных товаров, которые облагаются налоговой ставкой 10 %. Некоторые позиции из этого перечня

¹ Официальный портал Федеральной налоговой службы Российской Федерации. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn40/taxation/submission_statements (дата обращения: 15.10.2022).

законодатель приводит и в статье, регламентирующей установление НДС со ставкой 10 % для сельскохозяйственных товаропроизводителей. К таким товарам, например, относятся: мясо, молоко, яйца, растительное масло, сахар и ряд других продовольственных товаров.

Приведенный перечень продовольственных товаров может выступать в качестве результата сельскохозяйственной деятельности и, как следствие, подпадать под регулирование главы 26.1 Налогового кодекса РФ.

Изложенное дает основания полагать, что системность общего режима налогообложения и специальных режимов налогообложения субъектов малого предпринимательства в сельскохозяйственной сфере может считаться доказанной.

В контексте темы настоящего исследования важно обратить внимание на следующие положения. Возможность переноса срока уплаты налогов определяется сезонностью сельхозпроизводства и неравномерностью получения дохода. Данные обстоятельства определяют необходимость установления в сельском хозяйстве более низкой налоговой нагрузки. В частности, речь идет об упрощении порядка ведения налогового учета для субъектов малого предпринимательства в сельскохозяйственной сфере и снижении требований к перечню необходимых налоговых отчетов.

В настоящее время актуальным является вопрос относительно необходимости ведения учета природно-климатических условий при формировании правового подхода к налогообложению хозяйствующих субъектов в сфере сельскохозяйственной деятельности. Подобного рода идея обусловлена тем, что учет природно-климатических особенностей при налогообложении указанных субъектов позволит обеспечить оптимальные и равные условия для хозяйствования¹. Несмотря на то, что данная идея активно обсуждается в финансово-правовой литературе, фактических действий, направленных на создание и введение соответствующих правовых

¹ См.: Гордеева О.В. Инструменты налогового регулирования инновационной деятельности // *Налоги*. 2009. № 48. С. 10.

механизмов, на сегодняшний день не предпринято. Думается, что отсутствие дифференцированного подхода к налогообложению субъектов сельскохозяйственной деятельности негативно сказывается на развитии законодательства, осуществляющего правовую регламентацию налогообложения субъектов сельскохозяйственной деятельности.

Представляется возможным выделить следующие основополагающие направления для реформирования налогообложения сельскохозяйственной предпринимательской деятельности:

– достижение согласованности с приоритетными мерами государственной сельскохозяйственной политики;

– использование различных вариантов существующих режимов налогообложения при наличии у налогоплательщиков права самостоятельного выбора и использования наиболее приемлемых для них условий;

– формирование действенных правил налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей в значительной временной перспективе, гарантированных стабильным налоговым законодательством;

– создание разнопланового подхода к налогообложению различных сельскохозяйственных структур с развитием предпочтительных норм для земельного сектора.

Меры налогового стимулирования обладают особым значением, что нашло свое отражение в комплексе налоговых стимулов, определенных в налоговом законодательстве РФ.

Так, к стимулирующим инструментам налоговой политики относятся как налоговые льготы, так и специальные режимы налогообложения (статья 346.2 Налогового кодекса РФ).

На основе проведенного исследования можно сформулировать следующее понятие налогово-правового стимулирования субъектов малого предпринимательства в сельскохозяйственной сфере.

Стимулирование субъектов малого предпринимательства представляет собой важный компонент механизма налогово-правового регулирования,

включающего в себя юридическую и исполнительную деятельность государственных и муниципальных органов, направленную на улучшение конкурентоспособности субъектов малого предпринимательства. Это достигается за счет предоставления им преимущественного налогообложения по сравнению с общим порядком налогообложения, применяемым к другим налогоплательщикам.

Анализ механизма налогово-правового стимулирования сельскохозяйственной деятельности указывает на то, что его составные части интегрированы в обширную систему налогов и сборов Российской Федерации, включая как общие, так и специальные налоговые режимы. Основным инструментом такого стимулирования выступает специальный налоговый режим – единый сельскохозяйственный налог.

Инструментом налогово-правового стимулирования малого и среднего предпринимательства в сельскохозяйственной деятельности является установление субъектами РФ пониженных налоговых ставок по упрощенной и патентной системам налогообложения, в зависимости от величины получаемого дохода, количества работников, конкретного вида деятельности, требующего государственной поддержки исходя из региональных особенностей развития сельского хозяйства.

ГЛАВА 2. РЕАЛИЗАЦИЯ МЕР НАЛОГОВО-ПРАВОВОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. Особенности налогового стимулирования в правовом механизме налогообложения сельскохозяйственной деятельности субъектов малого предпринимательства в Российской Федерации

Стимулирующее налоговое воздействие может быть осуществлено на основе экономически обоснованной системы льгот и преференций, позволяющих компенсировать финансовые потери, которые могут возникать у налогоплательщиков при осуществлении ими хозяйственной и иной связанной с ней деятельности. Применение для стимулирования налоговых льгот – самый распространенный метод косвенного регулирования. По своему содержанию налоговые льготы представляют собой определенные преимущества, которые предоставляются налогоплательщикам. Сущность и содержание налоговых льгот раскрываются в основном через снижение при определенных условиях возникающего по отдельным видам налогов налогового бремени. Действующее российское законодательство закрепляет определение понятия льгот по налогам и сборам в статье 56 Налогового кодекса РФ. Как справедливо отмечает А.В. Малько, привилегии способны стимулировать к отдельным видам общественно полезной деятельности¹.

Налоговые льготы являются частью более широкого понятия – «льготы по налогам и сборам». Налоговые льготы выступают в качестве одного из самых значимых элементов механизма косвенного регулирования налоговых правоотношений, и их регулирующее воздействие не является простым (односоставным). Так, благодаря льготам возможно уменьшение суммы налога на прибыль на расходы по инновациям в рамках

¹ См.: Малько А.В. Льготы: политико-правовой анализ // Общественные науки и современность. 1996. № 3. С. 50.

инвестиционного налогового кредита¹. При этом государство выступает в роли инвестора, поощряя тем самым инновационную деятельность. В механизме исполнения обязанностей по уплате налогов в российском законодательстве предусмотрена возможность переноса на более поздний срок установленного срока уплаты налога или сбора. До 1 января 2023 г. срок уплаты налога возможно было изменить не только в отношении всей подлежащей уплате суммы налога, но и в отношении ее части. С 1 января 2023 г. понятие «изменение срока уплаты налога, сбора, страховых взносов, а также пени и штрафа» больше не используется. Вместо него применяются понятия отсрочки и рассрочки. Инструменты отсрочки и рассрочки платежа также способны решить ряд проблем, возникающих у субъектов предпринимательства.

В качестве налоговых льгот в мировой практике достаточно часто используется освобождение от таможенных платежей. Данный вид льгот характерен для различного уровня интеграционных пространств. Так, в соответствии со статьей 2 Договора о Евразийском экономическом союзе Таможенный союз предусматривает единую таможенную территорию. В пределах единой таможенной территории торговля между государствами-участниками Евразийского экономического союза осуществляется без взимания таможенных пошлин².

Трудность дефиниции рассматриваемого понятия связана со множеством факторов, именно поэтому необходимо рассмотреть различные точки зрения относительно сущности данного термина, представленные в правовой доктрине. При исследовании налоговых льгот необходимо учитывать, что понятие «налоговая льгота» состоит из двух элементов – «налог» и «льгота», из которых превалирующим элементом выступает первый

¹ См.: *Ногина О.А.* К вопросу об элементном составе налога // *Финансовое право.* 2005. № 7. С. 11.

² См.: Договор о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза (подписан в г. Москве 11 апреля 2017 г.) // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>, 09.01.2018 (дата обращения: 14.06.2023).

(налог), а потому экономическая и правовая сущность налога во многом определяет сущность налоговой льготы. В советский период под налогами подразумевались обязательные платежи, взимаемые государством с юридических и физических лиц, возникшие с разделением общества на классы и появлением государства, используемые для финансирования его расходов¹. Данное определение не противоречит понятию налога, закрепленному в статье 8 Налогового кодекса РФ. Экономическая сущность налога заключается в формировании публичных денежных фондов, необходимых для финансирования расходов государства. Думается, что правовая и экономическая сущности налоговой льготы основаны прежде всего на фискальной функции налога.

Многие ученые соглашаются с мнением Д.Н. Бахраха о том, что единства толкований среди юристов по этому вопросу нет². Затрагивая вопрос определения налоговых льгот, В.И. Дымченко указывает, что это узаконенная возможность не платить налоги. Такая возможность может быть постоянной либо временной³. С.В. Барулин отмечает, что налоговые льготы выдаются со стороны государства с целью контроля экономики и решения социальных задач⁴.

Определение понятия «налоговая льгота» претерпевало изменения с развитием законодательства о налогах и сборах.

Понятие налога получает законодательное закрепление в период 1992–2000 гг. Под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимается обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке

¹ См.: *Пансков В.Г.* Налоговые льготы: сущность и определение // Этап: экономическая теория, анализ, практика. 2018. № 4. С. 32–48.

² См.: *Карасева М.В.* Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). М.: Юрист, 2003. С. 52.

³ См.: *Бахрах Д.Н.* Административное право России: учебник. М., 2006. С. 22.

⁴ См.: *Барулин С.В., Макрушин А.В.* Налоговая политика России. Саратов: Сателлит, 2004.

и на условиях, определяемых законодательными актами¹. Налоговый кодекс РФ определяет налог через следующие признаки:

- 1) обязательность;
- 2) индивидуальная безвозмездность;
- 3) денежный характер;
- 4) всеобщность;
- 5) оплата налога за счет собственных денежных средств;
- 6) взимание в публичных целях².

В соответствии с юридическим определением термин «налоговая льгота» не только предполагает облегчение налоговых обязательств, но также включает в себя иные преимущества для налогоплательщика, утвержденные нормами законодательства о налогах и сборах. Таким образом, экономическая сущность налоговой льготы является основной. Но налоговой льготе, так же, как и налогу, присущи и иные функции, помимо фискальной.

На основании вышеизложенного представляется возможным выделить две основные функции, которые выполняет налоговая льгота, – компенсационную и стимулирующую. Сущность компенсационной функции налоговой льготы заключается в создании равных возможностей для развития хозяйствующих субъектов, которые изначально (в силу различных причин) имеют неравные возможности. Например, наличие налоговых льгот в отношении субъектов, осуществляющих сельскохозяйственную деятельность, обусловлено особенностями, связанными с природно-климатическими условиями, которые хозяйствующий субъект не способен предвидеть или изменить, что ставит его в неравное положение с теми хозяйствующими субъектами-налогоплательщиками, которые лишены такой особенности при осуществлении хозяйствующей деятельности. В данном случае предоставление налоговых льгот компенсирует сельскохозяйственному

¹ См.: Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Российская газета. 1992. № 56. 10 марта. Утратил силу с 1 января 2005 г. в связи с принятием Федерального закона от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ.

² См. пункт 1 статьи 8 Налогового кодекса Российской Федерации.

товаропроизводителю финансовые риски неопределенности природно-климатического происхождения. Стимулирующая функция налоговых льгот побуждает сельскохозяйственных товаропроизводителей к деятельности по достижению общественно полезных результатов.

Однако основной целью применения налоговых льгот является уменьшение фискальной нагрузки для определенных категорий налогоплательщиков, включая субъектов малого бизнеса, занимающихся сельским хозяйством.

Для налоговых льгот характерно наличие некоторых особенностей, позволяющих идентифицировать их среди иных «привилегий», предоставляемых субъектам налогообложения¹. Во-первых, налоговая льгота рассматривается как один из элементов и существующих специальных режимов налогообложения, и общего режима налогообложения, который выступает в качестве «исключения из общего правила» при реализации налогообложения. Во-вторых, налоговая льгота имеет правовое содержание и правовую регламентацию, а также может быть применена только в случаях, когда ее применение соответствует положениям действующего налогового законодательства.

В качестве возможных целей налоговых льгот выступают:

- стимулирование предпринимательской активности;
- снижение налогового бремени для налогоплательщиков, которые заняты в областях, требующих государственной поддержки;
- достижение высоких экономических результатов, а также иных общественно полезных целей.

По своему характеру налоговая льгота представляет собой один из аспектов субъективного налогового права, что предоставляет налогоплательщику возможность отказаться от ее использования в один или несколько налоговых периодов. Однако в некоторых сценариях

¹ См.: Кустова М.В. Налоговое право России. Общая часть: учебник / М.В. Кустова, О.А. Ногина, Н.А. Шевелева; отв. ред. Н.А. Шевелева. М.: Юрист, 2001.

законодательство может установить ограничения на данное право, принципиально ограничивая возможность налогоплательщика отказаться от применения налоговой льготы. Это объясняется тем, что налоговая льгота является неотъемлемой частью конструкции налоговой системы. В определенных контекстах отказ от использования налоговой льготы может привести к затруднениям в осуществлении налогового контроля, что способно оказать негативное влияние на устойчивое функционирование экономической и социальной сфер жизни общества. Как указано в статье 145 Налогового кодекса РФ, юридические лица и индивидуальные предприниматели, которые подали уведомления в налоговый орган о применении возможности освобождения от уплаты налога на добавленную стоимость (НДС), лишены права отказаться от данного привилегированного статуса в течение 12 последовательных календарных месяцев.

Предоставление налоговых льгот должно быть умеренным, иначе это может привести к нарушению принципа юридической равноправности налогоплательщиков, который закреплен в статье 3 Налогового кодекса РФ. Конституционный Суд РФ в Определении от 17 июля 2007 г. № 544-О-О указал, что «налоговая льгота является исключением из вытекающих из Конституции Российской Федерации (статьи 19 и 57) принципов всеобщности и равенства налогообложения, в силу которых каждый обязан платить законно установленный налог с соответствующего объекта налогообложения»¹. Но такое исключение правомерно и допустимо.

Неоднородность экономической сущности налоговой льготы обуславливает различия в ее правовом закреплении. Так, Налоговый кодекс РФ содержит ряд норм, устанавливающих более благоприятные условия для

¹ Определение Конституционного Суда РФ от 17 июля 2007 г. № 544-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы садоводческого некоммерческого товарищества "Минтранстростроевец-4" на нарушение конституционных прав и свобод положениями подпункта «а» пункта 3 статьи 1 Федерального закона "О внесении изменений в главу 24 части второй Налогового кодекса Российской Федерации, Федеральный закон «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации"» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.06.2023).

налогообложения сельскохозяйственной деятельности, которые отвечают признакам налоговой льготы, к их числу относятся налоговые преференции. При этом законодатель не разработал правовой дефиниции такого понятия, как «налоговая преференция», хотя данный термин неоднократно исследовался в правовой доктрине.

На сегодняшний день сформировались две основные точки зрения о соотношении таких понятий, как «налоговая преференция» и «налоговая льгота». Большинство исследователей в области финансового и налогового права склоняются к позиции о наличии существенных различий между этими понятиями. С.В. Барулин в своих работах подчеркивает обязательный характер налоговых преференций как основное отличие последних от налоговых льгот. Автор полагает, что преференция предусматривает обязательное снижение налогового платежа при условии осуществления налогоплательщиком социально-полезной деятельности. Реализация налогоплательщиком налоговой льготы является правом, а не обязанностью налогоплательщика¹.

Н.Н. Тютюрюков, А.С. Баландина говорят о необходимости разграничения льгот и преференций, поскольку, несмотря на то, что цель у льгот и преференций является единой, механизм ее достижения различен, вследствие чего отождествление данных понятий ошибочно. Н.Н. Тютюрюков под преференцией предлагает понимать преимущества, предоставляемые государством отдельным категориям налогоплательщиков (перенос срока уплаты налога, снижение налоговых ставок, освобождение от налогообложения), которые обязательные для налогоплательщика².

Б.А. Райзберг расширяет концепцию налоговых преференций как системы льгот и преимуществ, которые могут быть предоставлены государством определенным субъектам или организациям для поддержки

¹ См.: Барулин С.В., Макрушин А.В. Указ. соч.

² Тютюрюков Н.Н., Тернопольская Г.Б., Тютюрюков В.Н. Налоговые льготы и преференции: цель – одна, а механизм – разный // Налоговая политика и практика. 2009. № 10 (82). С. 18.

определенных видов деятельности. Эти привилегии могут заключаться в уменьшении налоговых обязательств, снижении пошлин, освобождении от определенных платежей или предоставлении выгодных условий кредитования. Важно отметить, что налоговые преференции предоставляются государством и обычно имеют целевую направленность, воздействуя на определенные сектора экономики или виды деятельности¹.

Указанное определение представляется достаточно спорным, поскольку содержит в себе двойственный характер, заключающийся в следующем.

Рассматривая приведенное ранее определение налоговой льготы, можно прийти к выводу, что, с одной стороны, налоговая льгота является общей категорией (относительно налоговых преференций), включающей в себя в том числе налоговые преференции. С другой стороны, положения действующего налогового законодательства раскрывают сущность налоговой льготы, определяя ее сквозь призму центрального признака – наличия преимуществ в отношении конкретно определенного круга субъектов в сравнении с другими субъектами налогообложения. Причину сложившейся противоречивой ситуации можно усмотреть в следующем: сформулированная законодателем правовая дефиниция понятия налоговой льготы недостаточно конкретно раскрывает ее ключевые характерные черты, допуская возможность трактовать «наличие преимуществ» в широком смысле и включать в содержание налоговой льготы преференциальные положения налогового законодательства, которые не выступают в качестве налоговых льгот с правовой точки зрения. К налоговым преференциям, которые также могут рассматриваться как предоставление налоговых преимуществ, но при этом не являются налоговыми льготами, относятся: применение различного рода скидок или пониженных налоговых ставок, предоставление отсрочки и рассрочки по уплате налоговых платежей и многое другое, что часто ассоциируется с налоговой льготой, но на самом деле таковой не является.

¹ Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. 5-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2006.

Проведенное исследование теоретических положений, касающихся сущности налоговой льготы как одной из ведущих налогово-правовых категорий, с очевидностью демонстрирует, что в данном вопросе имеются спорные и противоречивые аспекты. Однако в одном исследователи все же схожи: налоговые льготы – это устанавливаемый наряду с общим порядком налогообложения специальный порядок взимания налогов, который может основываться на снижении или уменьшении налогового обязательства налогоплательщика.

Вместе с тем механизм действия льгот и преференций различен.

Преференции, так же, как и льготы, могут носить экономический характер. В качестве примера можно привести ситуации, когда налоговые преференции направлены на развитие определенных, отдельных видов деятельности предприятия посредством фактической реализации стимулирующей функции.

Анализ положений налогового законодательства позволяет прийти к выводу о том, что налоговая льгота не является обязательным элементом налогообложения в Российской Федерации (пункты 1, 2 статьи 17 Налогового кодекса РФ). Данное суждение подтверждается и материалами судебной практики, в частности позицией Конституционного Суда РФ, который указывает на необязательный характер налоговой льготы как элемента системы налогообложения¹.

Анализ доктрины показал, что исследователи в области налогового и финансового права² склонны относить налоговые льготы к факультативным элементам налога, что также подтверждает позицию законодателя о том, что налоговая льгота не имеет обязательного характера. Изучение материалов

¹ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 7 февраля 2002 г. № 37-О «По жалобе гражданина Кривихина Сергея Васильевича на нарушение его конституционных прав положениями абзаца третьего статьи 143 и пункта 2 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации» // Официальный портал Конституционного Суда РФ. URL: <https://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision32267.pdf> (дата обращения: 05.03.2022).

² См.: Барзилов Д.С. Дозволение как способ правового регулирования налогового администрирования в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2012.

судебной практики дает возможность прийти к следующему заключению: в настоящее время все чаще встречаются ситуации, когда налоговыми органами в ходе осуществления налогового контроля устанавливается, что в отношении хозяйствующего субъекта применена налоговая льгота, улучшающая положение налогоплательщика, с нарушением положений действующего налогового законодательства. При наличии сомнений в правильности применения к налогоплательщику дифференцированной налоговой ставки налоговый орган наделяется правом истребования необходимых документов, подтверждающих право применения в отношении данного хозяйствующего субъекта налоговых льгот. Эти положения исходят из содержания пункта 6 статьи 88 Налогового кодекса РФ.

Так, решение арбитражного суда Московского округа от 7 декабря 2017 г. устанавливает, что налоговая ставка, являясь обязательным элементом налогообложения, должна быть применена безусловно. При установлении различных налоговых ставок в рамках одного налога применение должно касаться тех объектов налогообложения, которые четко указаны в законе. Согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ, выраженной в Определении от 15 мая 2007 г. № 372-О-П, пониженная налоговая ставка не может зависеть от желания налогоплательщика и, следовательно, не является налоговой льготой в контексте статей 17 и 56 Налогового кодекса РФ¹.

Изучение указанного постановления подчеркивает значимость разделения элементов налогообложения на обязательные и факультативные. Например, согласно подпункту 5 пункта 2 статьи 358 Налогового кодекса РФ, тракторы, самоходные комбайны и спецмашины, используемые для сельскохозяйственной деятельности, не подпадают под обязательное налогообложение транспортным налогом.

¹ См.: Постановление Арбитражного суда Московского округа по делу А40-40587/2017 от 7 декабря 2017 г. URL: <https://m.kad.arbitr.ru/Kad/Card/e256a371-5cf3-4e96-9813-9407fd5939b9> (дата обращения: 10.05.2023).

Если подходить к формальному толкованию приведенных законодательных положений, то содержание подпункта 5 пункта 2 статьи 358 Налогового кодекса РФ есть не что иное, как налоговая льгота, поскольку, во-первых, она прямо регламентирована положениями налогового законодательства, а во-вторых, является привилегией субъектов сельскохозяйственной деятельности. Вместе с тем объект выступает основным элементом налогообложения.

Пункт 2 статьи 56 Налогового кодекса РФ содержит положения, суть которых заключается в установлении права пользоваться или отказаться от использования предоставленной законом налоговой льготы. Присутствие определенной категории налогоплательщиков, которым предоставляются налоговые преимущества, является фундаментальным аспектом в понимании термина «налоговая льгота». Таким образом, все налоговые льготы имеют общую цель – уменьшение общей налоговой нагрузки налогоплательщика, что, в свою очередь, способствует стимулированию развития определенных видов деятельности. Однако механизм действия этих льгот может различаться.

Из изложенного следует вывод, что в отношении хозяйствующих субъектов не может быть применена пониженная ставка налогообложения, если таковая не предусмотрена положениями действующего законодательства. Более того, даже при условии, что пониженная ставка или иные льготные условия законодательством предусмотрены, налоговая льгота может применяться исключительно в отношении определенного законом круга субъектов. Деятельность налоговых органов направлена в том числе на проверку обоснованности применения в отношении хозяйствующих субъектов пониженной налоговой ставки или предоставления иных налоговых льгот, и, к сожалению, нарушения применения налоговых льгот выявляются достаточно часто. Пониженная налоговая ставка также может рассматриваться как разновидность налоговой льготы.

Для стимулирования сельскохозяйственных товаропроизводителей применяются как налоговые преференции, так и налоговые льготы.

Рассмотрим пример: установленная уменьшенная ставка налога на добавленную стоимость в размере 10 %, определенная в соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 164 Налогового кодекса РФ для товаров питания, представляет собой неотъемлемый компонент налоговой политики. И, следуя подходу об обязательности для налогоплательщика налоговых преференций, последний не вправе применять общую ставку налогообложения. Думается, что обязательный характер данной налоговой преференции, а также иных налоговых преференций, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, обусловлен не только целью стимулирования государством определенной отрасли (сферы) деятельности, но и другими публичными задачами. В части рассматриваемой преференции такой задачей выступает обеспечение доступности товаров первоочередной необходимости. В своем Постановлении от 10 июля 2017 г. № 19-П Конституционный Суд РФ отметил, что сниженная ставка налога на добавленную стоимость, установленная Налоговым кодексом РФ для определенных товаров, включая детские коляски, объясняется социальной значимостью данных товаров. Это решение государства направлено на обеспечение их доступности для потребителей, включая родителей и других лиц, у которых есть малолетние дети¹. Такое толкование, как представляется, применимо в отношении всех групп товаров, поименованных в подпункте 1 пункта 2 статьи 164 Налогового кодекса РФ, в том числе продовольственных. В этом случае предоставление налоговой преференции направлено не только на стимулирование определенной сферы (отрасли) деятельности, но и на проведение социальной политики в целом. Субъект налоговой преференции становится элементом системы социальной

¹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 10 июля 2017 г. № 19-П по делу о проверке конституционности положений подпункта 2 пункта 2 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации и Перечня кодов видов товаров для детей в соответствии с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Таможенного союза, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов при ввозе на территорию Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Мишутка» // Официальный портал Конституционного Суда РФ. URL: <https://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDDecision279491.pdf> (дата обращения: 01.07.2023).

поддержки, и, соответственно, его право на преференцию не может полностью зависеть только от воли такого субъекта. Он вправе и обязан применять пониженную налоговую ставку.

Схожим с налоговыми льготами является термин «налоговые стимулы». Однако вопрос о соотношении понятий «налоговая льгота» и «налоговый стимул» является дискуссионным. Закон не содержит определения понятия «налоговое стимулирование», вместе с тем думается, что оно может быть сформулировано следующим образом.

Научно-теоретический подход к налоговому стимулированию в первую очередь определяет его как комплекс действий государственных или муниципальных органов, направленных на разработку и принятие нормативных актов в области налогов и сборов с целью установления налоговых льгот и прочих инструментов налогового воздействия.

Несомненно, налоговое стимулирование является комплексным и объемным термином, которое включает в себя множество разных аспектов. Однако в контексте настоящего исследования полагаем важным обратить внимание на то, что одним из аспектов налогового стимулирования является обеспечение движения финансовых потоков внутри государства. Налоговое стимулирование способствует реализации основополагающего принципа справедливости налогообложения, поскольку при «привилегированном» взимании налогов к принципам справедливости присоединяется реализация принципа равноправия хозяйствующих субъектов, которые изначально могут иметь неодинаковое положение с точки зрения действующего законодательства.

Думается, что следует разграничивать понятия налоговых льгот и налоговых стимулов. Налоговая льгота и налоговые стимулы соотносятся как общее и частное, где наиболее широким понятием будет являться налоговая льгота, которая в том числе, может выражаться в форме налоговых стимулов. Важным аспектом в сопоставлении данных понятий является тот факт, что не

все налоговые льготы можно считать налоговыми стимулами, в то время как налоговые стимулы – это всегда налоговые льготы.

Классификацию налоговых льгот можно продолжить исходя из того, на изменение какого элемента налогообложения они направлены. Подобное основание позволяет выделить такие их виды, как изъятия, скидки или налоговые вычеты.

Изъятия в налоговой сфере представляют собой привилегии, которые освобождают определенные объекты или предметы от обязанности уплаты налогов. Эти привилегии могут быть предоставлены как на постоянной, так и на временной основе, и могут распространяться либо на всех налогоплательщиков, либо на определенные группы. Например, в соответствии с положениями пункта 2 статьи 358 Налогового кодекса РФ сельскохозяйственная техника освобождается от обложения транспортным налогом.

Рассмотрим также такой вид налоговых льгот, как скидки. Под скидками понимаются льготы и вычеты, которые сокращают налоговую базу¹. Например, подпункт 1 пункта 4 статьи 346.5 Налогового кодекса РФ предусматривает право налогоплательщика сельскохозяйственного товаропроизводителя учитывать расходы на приобретение основных средств с момента ввода их в эксплуатацию (в отличие от общего порядка амортизационных отчислений при исчислении налога на прибыль организаций). Подпункт 2 рассматриваемого пункта статьи 346.5 также предусматривает особенности формирования расходов. Подпункт 2 пункта 4 статьи 346.2 Налогового кодекса РФ устанавливает, что в отношении приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств, а также приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов до перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога стоимость основных средств и нематериальных активов

включается

¹ См. статьи 346.5, 346.2 Налогового кодекса Российской Федерации.

в расходы в определенном порядке. Вместе с тем при формировании данного перечня законодателем не учтено, что если в отношении приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств, а также приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов до перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога налогоплательщик применял инвестиционный налоговый вычет, предусмотренный статьей 286.1 Налогового кодекса РФ, или же не использовал налоговый вычет до окончания налогового периода, то неиспользованная часть налогового вычета может быть использована для уменьшения сумм налога.

На основании изложенного предлагается дополнить положения подпункта 2 пункта 4 статьи 346.5, изложив ее в следующей редакции:

«Статья 346.5. Порядок определения и признания доходов и расходов

...

2) в отношении приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств, а также приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов до перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога стоимость основных средств и нематериальных активов включается в расходы в следующем порядке:

...

В случае, если в отношении приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств, а также приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов до перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога налогоплательщик применял инвестиционный налоговый вычет, предусмотренный статьей 286.1 настоящего Кодекса, и не использовал налоговый вычет до окончания налогового периода, неиспользованная часть налогового вычета может быть использована для уменьшения сумм налога».

В отношении сельскохозяйственных товаропроизводителей¹ законодательством установлен комплекс налоговых льгот, включающий также следующие элементы:

- редуцированную ставку налога на добавленную стоимость;
- нулевую ставку налога на прибыль организаций, применяемую к доходам от реализации сельскохозяйственной продукции и ее переработки;
- нулевую ставку по налогу на добычу полезных ископаемых при добыче подземных вод для целей сельского хозяйства;
- исключение из объектов налогообложения транспортным налогом сельскохозяйственной техники;
- инвестиционный налоговый кредит;
- специальный налоговый режим.

Приведенный перечень позволяет сделать вывод о том, что налоговое стимулирование сельскохозяйственной деятельности осуществляется в рамках как общей системы налогообложения, так и специальных налоговых режимов. Общим критерием в данном случае выступает субъект налоговой льготы – сельскохозяйственный товаропроизводитель.

Закрепленное в пункте 2 статьи 346.2 Налогового кодекса РФ понятие «сельскохозяйственные товаропроизводители» применимо не только в отношении определенных лиц с индивидуальным налоговым режимом. Значимой представляется проблема определения и закрепления единого критерия, позволяющего четко определять сельскохозяйственного товаропроизводителя. Система ЕСХН является своего рода формой поддержки государством сельскохозяйственных товаропроизводителей в части создания для них особого порядка исчисления и уплаты налогов, уменьшающих совокупную нагрузку.

Юридическая конструкция ЕСХН предусматривает особенности осуществления сельскохозяйственной деятельности, которые заключаются

¹ См.: Пинская М.Р. Льготы по налогообложению прибыли, имущества, земли: региональный аспект // Налоговая политика и практика. 2012. № 12. С. 32.

в следующем. Налоговый (отчетный) период и срок уплаты налога установлены с учетом неравномерности (сезонности) доходов. Статья 11 Налогового кодекса РФ закрепляет понятие сезонного производства. Анализ положений нормативного правового акта позволяет выделить следующие признаки сезонного производства:

- 1) оно непосредственно связано с природными, климатическими условиями и со временем года;
- 2) понятие сезонного производства применяется в том случае, если налогоплательщик не осуществляет деятельность в определенные налоговые (отчетные) периоды в силу природных и климатических условий.

Сезонная динамика в производстве и сбыте товаров, услуг или работ выступает основанием для предоставления сельскохозяйственному субъекту возможности отсрочки или рассрочки уплаты налогов. Учитывая временную природу сельскохозяйственного производства, введена система единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН), требующая от сельхозпроизводителей внесения авансовых платежей до 28 июля текущего налогового периода и полных сумм налога до 28 марта следующего года после завершения налогового периода, о чем гласят статьи 346.7 и 346.9 Налогового кодекса РФ. А вот согласно статье 287 Налогового кодекса РФ, система ЕСХН адаптирована к особенностям сельского хозяйства. Сезонность сельскохозяйственной деятельности в значительной степени усложняет оплату налога с той регулярностью, которая установлена для налога на прибыль организаций. Установление относительно длительного отчетного (полугодие) и налогового периода, а также сроков уплаты авансового платежа и налога позволяет снизить влияние сезонности сельскохозяйственной деятельности на фактическую способность налогоплательщика уплатить налог в установленный срок.

Особенностью осуществления сельскохозяйственной деятельности также является право учитывать убыток в течение десяти лет, что отвечает признаку рискованности сельскохозяйственной деятельности. В соответствии

с пунктом 5 статьи 346.6 Налогового кодекса РФ полученный убыток плательщик ЕСХН вправе перенести на будущие налоговые периоды в течение десяти лет, следующих за налоговым периодом, в котором получен убыток. Положение пункта 2.1 статьи 283 Налогового кодекса РФ устанавливает ограничение на использование убытков в налоговом периоде налогоплательщиком налога на прибыль организаций, которое составляет не более половины от налоговой базы. По сравнению с этим, Единая система налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН) не предусматривает подобных ограничений.

Факторы высокого риска и сезонности сельскохозяйственной деятельности влияют не только на формирование налоговой базы по ЕСХН, но и на само право на применение специального налогового режима. Пункт 2 статьи 346.2 Налогового кодекса РФ содержит условие для определения качества сельскохозяйственного товаропроизводителя, а именно – процентную долю дохода от продажи сельскохозяйственной продукции относительно общего дохода. При этом период расчета такой доли ограничен одним годом (налоговым периодом), что не учитывает приведенные ранее факторы, которые реализуются в рамках одного сезона, – определенного времени года. Рисковый характер сельского хозяйства непосредственно влияет на соблюдение принципа плановости финансовой деятельности налогоплательщика. Расчет доли доходов от реализации произведенной налогоплательщиком сельскохозяйственной продукции в общей сумме доходов по результатам трех налоговых периодов позволит снизить влияние данного фактора на право налогоплательщика применять специальный налоговый режим единого сельскохозяйственного налога.

Другой особенностью налогообложения сельскохозяйственной деятельности в рамках ЕСХН является отсутствие минимального налога, как это предусмотрено по упрощенной системе налогообложения. Подобная особенность применяется в случае, когда хозяйствующий субъект, осуществляющий сельскохозяйственную деятельность, по итогам годовой

отчетности «сработал себе в убыток». Данная особенность усматривается из содержания пункта 6 статьи 346.18 Налогового кодекса РФ. Размер налоговой ставки в системе элементов единого сельскохозяйственного налога обеспечивает конкурентную налоговую нагрузку в отношении прибыли сельскохозяйственных товаропроизводителей.

К числу особенностей осуществления сельскохозяйственной деятельности представляется возможным также отнести критерии определения налогоплательщика единого сельскохозяйственного налога, которые основаны на классификации продукции, операциях с ней, а также доле доходов от реализации такой продукции в общей сумме доходов налогоплательщика, что позволяет достаточно точно определить субъекта налогообложения.

К основным критериям эффективности налогово-правового стимулирования сельскохозяйственной деятельности следует отнести:

- увеличение количества сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- рост доходности сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- рост занятости в сельском хозяйстве;
- повышение уровня конкурентоспособности на рынке сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- повышение качества сельскохозяйственной продукции.

Некоторые критерии эффективности непосредственно включены в юридические конструкции налогово-правового стимулирования. Например, часть 2 статьи 346.8 Налогового кодекса РФ предоставляет субъектам РФ право снижать налоговую ставку по ЕСХН до 0 % исходя из таких показателей, как средняя численность работников и размер доходов от реализации продукции сельскохозяйственной деятельности. В отличие от юридической конструкции иных специальных режимов налогообложения ЕСХН не ограничивает право на его применение размерами выручки, стоимостью основных средств и (или) численностью работников. Таким образом, ЕСХН направлен на стимулирование сельскохозяйственной

деятельности в целом, независимо от отнесения сельскохозяйственного товаропроизводителя к категории малого или среднего предпринимательства. Тем не менее возможно включение и иных критериев эффективности непосредственно в юридическую конструкцию специального налогового режима. Например, использование методов бережливого производства в сельском хозяйстве можно стимулировать путем применения специальных коэффициентов, увеличивающих затраты налогоплательщика на их внедрение для целей налогообложения.

В аспекте налогового стимулирования при использовании сельскохозяйственными товаропроизводителями общей системы налогообложения определенное значение получает инвестиционная деятельность.

Инвестиционная сфера деятельности и предоставление различного рода субсидий находятся в непосредственной связи с налоговым стимулированием. Механизмы налогово-правового регулирования повсеместно используются в инвестиционной сфере, поскольку нередко выступают в качестве ключевого аспекта при принятии различного рода инвестиционных решений. Думается, что налоговое стимулирование играет ключевую роль в развитии инвестиционной сферы, поскольку позволяет развивать хозяйствующие отрасли в ситуации отсутствия нужного объема внутренних свободных финансовых ресурсов. Данная взаимосвязь прослеживается, например, в том, что при предоставлении субсидий на закупку товаров, в цену которых заложен НДС, при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, уплаченная за счет таких субсидий или инвестиций сумма налога не подлежит вычету¹.

Формы налогового субсидирования были рассмотрены многими учеными. Например, В.Г. Пансков определяет это понятие как «основной

¹ См. статью 170 Налогового кодекса Российской Федерации.

механизм налоговой политики государства, преследующий цели экономические и социальные»¹.

Сущность субсидирования применения льготной ставки НДС 10 % состоит в возможности получения фактически субсидии как разницы между приобретением материалов по ставке 20 % и реализацией готовой продукции по ставке 10 %. Эта разница может быть использована на развитие сельскохозяйственного производства.

Стоит отметить, что возможно возникновение некоторых сложностей, связанных с возмещением НДС. Речь идет о случае взаимного учета субсидий и налога. Взаимосвязь инвестиций и налогового стимулирования прослеживается также в институте инвестиционного налогового кредита.

Согласно нормам, предусмотренным в статье 67 Налогового кодекса РФ, для возможности получения инвестиционного налогового кредита требуется соблюдение как минимум одного условия²:

- выполнение предприятием заказа для обороны или защиты государства;
- реализация организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию;
- возможность создания и реализации новых технологий, моделей, материалов;
- инвестирование предприятием средств в реализацию энергетически эффективных проектов, таких как построение домов, других предприятий и т.д.;
- инвестирование в научно-исследовательскую деятельность.

Прямое указание на сельскохозяйственную деятельность в этом перечне отсутствует, что не отвечает целям государственной политики в рассматриваемой сфере.

¹ Налогообложение в системе регулирования деятельности малого бизнеса и его влияние на развитие экономики России / Л.А. Дьячкина [и др.]; под ред. М.В. Романовского и Р.А. Саакяна. СПб.: Изд-во С.-Петербур. гос. ун-та экономики и финансов, 2008. С. 58.

² См. пункт 1 статьи 67 Налогового кодекса Российской Федерации.

Отсутствие в Конституции РФ упоминания аграрного законодательства свидетельствует о его сложном, составном, комплексном характере, опирающемся на гражданские, административные, финансовые, экологические и иные требования, установление которых относится как к ведению Российской Федерации, так и к ведению ее субъектов. Достаточно противоречивым при этом является механизм инвестиционного налогового кредита, который предоставлен в размере 100 % от стоимости оборудования, приобретенного для проведения научно-исследовательских работ. Все остальные случаи предполагают наличие соглашения между должником и налоговым органом относительно суммы кредита.

Другим условием, позволяющим получить налоговые преференции инвестиционного характера, выступает решение проблемы по транспортному налогу в части специализированной сельскохозяйственной техники.

К льготам общего характера, обусловленным инвестициями, можно также отнести возможность применения сельскохозяйственными товаропроизводителями нелинейного метода амортизации (статья 259.2 Налогового кодекса РФ). Существование нелинейного метода начисления амортизации фактически обеспечивает определенную преференцию эффективным и, соответственно, прибыльным организациям сельскохозяйственных товаропроизводителей, благодаря чему уже в первые годы эксплуатации объекта возможно списать большую часть амортизации. Высвобождаемые при этом финансовые ресурсы могут быть использованы для погашения кредитов. Помимо этого, в статье 259.3 Налогового кодекса РФ определена возможность применения более высоких или низких коэффициентов к нормам амортизации.

Представляется необходимым отметить, что стимулирование сельскохозяйственной деятельности в рамках как общего, так и специальных налоговых режимов создает определенные проблемы в практике применения льгот. Так, согласно положениям пункта 1.3 статьи 284 Налогового кодекса РФ, для субъектов сельского хозяйства установлена нулевая налоговая ставка

по налогу на прибыль организаций лишь в отношении транзакций, связанных с реализацией произведенных ими сельскохозяйственных продуктов и переработанных продуктов собственного производства.

По результатам изучения приведенных материалов судебной практики можно сделать вывод о несовершенстве положений налогового законодательства, отражающих правовую регламентацию применения нулевой налоговой ставки для сельхозпроизводителей. В настоящее время субъекты добросовестно заблуждаются в том, что действительно может считаться производством и собственной переработкой с целью исполнения условий для применения нулевой налоговой ставки, установленной в пункте 1.3. статьи 284 Налогового кодекса РФ. Анализ материалов судебной практики, количество судебных споров показали, что на сегодняшний день обозначенная проблема является весьма актуальной и требует решения.

Таким решением может стать внесение изменений в статью 284 Налогового кодекса РФ, для чего предлагается дополнить пункт 1 указанной статьи соответствующими положениями, представив его в следующей редакции:

«Для сельскохозяйственных товаропроизводителей законами субъектов Российской Федерации может устанавливаться налоговая ставка налога на прибыль (0 процентов), подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, от осуществления сельскохозяйственной деятельности при условии, если организация или индивидуальный предприниматель не являются плательщиками единого сельскохозяйственного налога и налога на добавленную стоимость».

Внесение данных изменений внесет ясность в трактовку и применение нулевой налоговой ставки.

Помимо добросовестного заблуждения в толковании налогоплательщиками норм материального права, встречаются случаи злоупотребления сельхозпроизводителями своим правом при применении нулевой налоговой ставки. Постановлением Арбитражного суда Западно-

Сибирского округа от 21 мая 2019 г. № Ф04-2104/2019 по делу № А46-11800/2018 было установлено, что проценты, полученные налогоплательщиком по договорам займа, представляют собой доход от инвестирования собственных финансовых ресурсов. Инвестирование финансовых средств в форме предоставления займов другим хозяйствующим субъектам является видом деятельности, не связанной с производством и реализацией сельскохозяйственной продукции. Следовательно, соответствующие доходы подлежат налогообложению по общим правилам налога на прибыль организаций по ставке в размере 20 %¹.

Как верно заключил апелляционный суд, у налогоплательщика не имелось оснований для применения нулевой ставки в отношении доходов в виде процентов, полученных от размещения денежных средств по договорам займа².

Налоговый орган сообщил о введении новой формулировки пункта 1 статьи 284 Налогового кодекса РФ, которая устанавливает, что уменьшенные ставки налога на прибыль организаций, которые подлежат перечислению в бюджеты субъектов РФ и были установлены законами субъектов РФ до вступления в силу Закона № 302-ФЗ, будут применяться налогоплательщиками до истечения срока их действия, но не позднее 1 января 2023 г. Положения статьи 284 не запрещают продление срока применения ранее установленной ставки налога на прибыль организаций, подлежащего перечислению в бюджет субъекта РФ. Следовательно, если субъектом РФ было продлено действие ставки налога на прибыль организаций, налогоплательщик имеет право применять такую ставку до истечения срока ее действия, но не позднее 1 января 2023 г., при условии соблюдения предусмотренных законом субъекта РФ условий.

¹ См.: Определение Верховного Суда РФ от 14 августа 2018 г. № 309-КГ18-11179 по делу № А60-27727/2017 // Официальный портал Верховного Суда РФ. URL: https://vsrf.ru/stor_pdf.php?id=1680014 (дата обращения: 01.08.2023).

² См.: Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 21 мая 2019 г. № Ф04-2104/2019 по делу № А46-11800/2018. URL: <https://m.kad.arbitr.ru/Kad/Card/5ca94088-ecff-452d-bd79-da556979c6d1> (дата обращения: 01.08.2023).

По аналогичным разъяснениям, содержащимся в письме Министерства финансов РФ от 15 февраля 2019 г. № 03-03-06/1/9539, а также в письме ФНС России от 29 декабря 2018 г. № СД-4-3/25997, начиная с 1 января 2019 г. право субъектов РФ устанавливать уменьшенные налоговые ставки будет ограничиваться только в отношении категорий налогоплательщиков, не предусмотренных главой 25 Налогового кодекса РФ. Для категорий налогоплательщиков, прямо предусмотренных главой 25 Налогового кодекса РФ, такое ограничение не будет применяться.

Налоговое стимулирование деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей осуществляется также в соответствии с общими положениями Налогового кодекса РФ. Ранее в исследовании отмечалось, что в качестве значимой проблемы для сельскохозяйственных товаропроизводителей следует признать ежеквартальную (ежемесячную) уплату авансовых налогов в связи с сезонностью производства, однако в таком случае сельскохозяйственным товаропроизводителям может быть изменен срок уплаты налога по налогообложению до одного года. Следовательно, актуальным для сельскохозяйственных товаропроизводителей становится перенос момента исполнения обязательств по налогам на 1 год.

В параграфе 1.3. диссертационного исследования было отмечено, что основным инструментом налогового стимулирования малого и среднего предпринимательства в сфере сельскохозяйственной деятельности является установление субъектами РФ пониженных налоговых ставок по упрощенной и патентной системам налогообложения.

В соответствии с положениями действующего на территории Российской Федерации налогового законодательства органы государственной власти субъектов РФ имеют некоторые полномочия по регулированию налогообложения на соответствующей территории. В пределах региональных полномочий предусмотрено также право на снижение налоговых ставок в рамках упрощенной и патентной систем налогообложения для

индивидуальных предпринимателей на территории соответствующего субъекта РФ.

Представленное выше положение подчеркивает важность регионального законодательства в контексте налогообложения. Оно не ограничивается установлением норм для транспортного налога и налога на имущество организаций. Региональные органы имеют полномочия также по снижению налоговых ставок для индивидуальных предпринимателей, применяя упрощенные и патентные системы налогообложения в пределах территории субъекта РФ. Это дает регионам дополнительные инструменты для стимулирования предпринимательской активности и создания благоприятного инвестиционного климата.

С 1 января 2003 г. Федеральным законом от 24 июля 2002 г. № 104-ФЗ в Налоговый кодекс РФ добавлены две новые главы, одна из которых регламентирует упрощенную систему налогообложения¹. Речь в ней идет о специальном налоговом режиме, позволяющем значительно уменьшить налоговую нагрузку и количество представляемой в налоговые органы отчетности, снизить затраты на ведение бухгалтерского и налогового учета.

В соответствии с положениями пунктов 1 и 2 статьи 346.20 Налогового кодекса РФ субъекты, применяющие упрощенную систему налогообложения, могут подпадать под установленные законами субъектов РФ налоговые ставки в диапазоне от 1 до 6 % в случае налогообложения доходов и от 5 до 15 % в случае обложения доходов, уменьшенных на расходы, в зависимости от категорий налогоплательщиков.

В целях правовой регламентации субъектами РФ принимаются нормативные правовые акты, устанавливающие налоговую ставку по упрощенной системе налогообложения. Согласно законодательству

¹ См.: Федеральный закон от 24 июля 2002 г. № 104-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» (в ред. от 2 июля 2021 г.) // СЗ РФ. 2002, № 30, ст. 3021; 2021. № 27, ч. 1, ст. 5133.

Республики Алтай, переменная налоговая ставка налога, связанного с применением упрощенной системы налогообложения, утверждается на уровне регионального субъекта и составляет 5 % для определенных категорий налогоплательщиков, занимающихся сельскохозяйственной деятельностью, включая лесоводство и лесозаготовки¹. Закон Белгородской области от 14 июля 2010 г. № 367 «О нормировании налоговых ставок, применяемых при применении упрощенной системы налогообложения на территории Белгородской области» (с изм. от 5 апреля 2021 г.) предписывает установить ставку налога в размере 5 % для деятельности, связанной с агропромышленным комплексом, включающим сельское, лесное хозяйство, охоту, рыболовство и рыбоводство². Это законодательное регулирование направлено на поддержку и стимулирование развития сельскохозяйственных и природоохранных секторов в регионе, способствуя устойчивому экономическому росту и обеспечению экологической безопасности. Законом Тамбовской области от 27 ноября 2015 г. № 587-З «Об установлении дифференцированных налоговых ставок для определенных категорий налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, с доходами в качестве объекта налогообложения» (в ред. от 5 июля 2023 г.) предусмотрено установление налоговой ставки в размере 4 % для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения. Перечень видов предпринимательской деятельности, подпадающих под данную налоговую ставку, включает в себя:

- выращивание овощей, корнеплодных культур, грибов и трюфелей;
- разведение молочного крупного рогатого скота, производство сырого молока;

¹ См.: Закон Республики Алтай от 3 июля 2009 г. № 26-РЗ «Об установлении налоговых ставок по налогу, взимаемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, для отдельных категорий налогоплательщиков». Принят Государственным Собранием Эл Курултай Республики Алтай 17 июня 2009 г. URL: <https://docs.cntd.ru/document/895212084> (дата обращения: 01.06.2023).

² Принят Белгородской областной Думой 8 июля 2010 г. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn31/about_fts/docs/7136233/ (дата обращения: 01.06.2023).

– производство яиц сельскохозяйственной птицы¹.

Законом Еврейской автономной области от 29 апреля 2022 г. № 88-ОЗ «Об установлении на 2022 год налоговых ставок категориям налогоплательщиков, определяющих в качестве объекта налогообложения доходы при применении упрощенной системы налогообложения» (в ред. от 6 декабря 2022 г.) установлена налоговая ставка в сфере сельского хозяйства в размере 3 % для предоставления услуг в области животноводства, а также налоговая ставка по упрощенной системе налогообложения в размере 4 % для более обширного перечня предпринимательской деятельности в области сельского хозяйства, который включает:

- животноводство;
- смешанное сельское хозяйство;
- рыбоводство и др.²

Пункт 1 статьи 8.3 Закона Республики Бурятия от 26 ноября 2002 г. № 145-III «О некоторых вопросах налогового регулирования в Республике Бурятия, отнесенных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах к ведению субъектов Российской Федерации» (в ред. от 28 ноября 2023 г.) устанавливает налоговую ставку при применении упрощенной системы налогообложения в размере 7,5 %, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, и в размере 3 %, если объектом налогообложения являются доходы, для налогоплательщиков, осуществляющих деятельность в том числе в сферах растениеводства и животноводства, охоты и предоставления соответствующих услуг в этих областях, а также в сфере рыболовства и рыбоводства (что тоже относится к сфере сельского хозяйства)³.

¹ Принят постановлением Тамбовской областной Думы от 27 ноября 2015 г. № 1613. URL: <https://docs.cntd.ru/document/467403229> (дата обращения: 05.06.2023).

² Принят Законодательным собранием Еврейской автономной области 29 апреля 2022 г., подписан губернатором Еврейской автономной области 12 мая 2022 г. URL: <https://docs.cntd.ru/document/406041022> (дата обращения: 05.06.2023).

³ Принят Народным Хуралом Республики Бурятия 18 ноября 2002 г. URL: <https://docs.cntd.ru/document/802036618> (дата обращения: 05.06.2023).

Часть 1.4 пункта 1 статьи 1 Закона Республики Дагестан от 6 мая 2009 г. № 26 «О ставке налога при применении упрощенной системы налогообложения» (в ред. от 10 июня 2022 г.) устанавливает налоговую ставку в размере 0 % для налогоплательщиков – индивидуальных предпринимателей, впервые зарегистрированных после 1 января 2021 г., применяющих упрощенную систему налогообложения и осуществляющих предпринимательскую деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах¹. Сельскохозяйственная сфера также подпадает под данную налоговую ставку при соблюдении условий, указанных в части 1.4 пункта 1 статьи 1 названного Закона. Категории деятельности, подлежащие применению сниженной налоговой ставки в рамках упрощенной системы налогообложения в сельском хозяйстве, включают в себя сельское и лесное хозяйство, охоту, рыболовство и рыбоводство, за исключением определенных видов рыболовства, классифицированных под кодом 03.1.

Важно отметить, что не все регионы Российской Федерации стремятся к установлению пониженных или минимальных пределов налоговых ставок в рамках упрощенной системы налогообложения для сельскохозяйственных предприятий. Примером может служить Закон Республики Ингушетия от 29 декабря 2018 г. № 53-рз «О налоговой ставке для определенных категорий налогоплательщиков при использовании упрощенной системы налогообложения на территории Республики Ингушетия» (в ред. от 7 июля 2023 г.), устанавливающий налоговую ставку в размере 14,7 % для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения и выбравших доходы в качестве объекта налогообложения, уменьшенные на сумму расходов. Однако данная ставка не распространяется на организации, получившие официальное признание в качестве организаций, осуществляющих деятельность в сфере информационных технологий и

¹ Принят Народным Собранием Республики Дагестан 30 апреля 2009 г. URL: <https://docs.cntd.ru/document/895204344> (дата обращения: 05.06.2023).

использующих упрощенную систему налогообложения с доходами, уменьшенными на сумму расходов¹.

Закон Кабардино-Балкарской Республики от 18 мая 2009 г. № 22-РЗ устанавливает налоговые ставки в зависимости от суммы выручки от реализации продукции в рамках упрощенной системы налогообложения. Таким образом, данный Закон не имеет никаких особенностей в контексте правового регулирования налоговых ставок для субъектов, занимающихся предпринимательской деятельностью в сельском хозяйстве².

Закон Республики Саха (Якутия) от 7 ноября 2013 г. № 1231-З № 17-V «О налоговой политике Республики Саха (Якутия)» (с изм. на 30 ноября 2022 г.) определяет налоговую ставку в размере 1 % для юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, занимающихся предпринимательской деятельностью на территории 1-4 групп муниципальных образований, указанных в разделе 1.1 данного Закона, в следующих сферах (при условии, что выручка от реализации товаров (работ, услуг) составляет не менее 70 % от общей суммы выручки):

- сельское хозяйство и животноводство, охота и предоставление аналогичных услуг в этих областях (код ОКВЭД2 01);
- лесное хозяйство и деятельность по заготовке древесины (код ОКВЭД2 02);
- рыболовство и аквакультура (код ОКВЭД2 03)³.

В соответствии с законодательством Республики Саха (Якутия) в области налоговой политики устанавливается налоговая ставка в размере 5 %, применяемая к сельскохозяйственной деятельности, при условии, что доход от продажи товаров (работ, услуг) в этой сфере составляет не менее 70 % от общего дохода за налоговый период.

¹ Принят Народным Собранием Республики Ингушетия 27 декабря 2018 г. URL: <https://docs.cntd.ru/document/550309736> (дата обращения: 10.09.2023).

² См.: Официальный сайт Федеральной налоговой службы. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn07/about_fts/docs/6097382 (дата обращения: 10.07.2023).

³ Принят постановлением Государственного Собрания (Ил Тумэн) Республики Саха (Якутия) от 7 ноября 2013 г. URL: <https://docs.cntd.ru/document/460209276> (дата обращения: 07.07.2023).

Согласно Закону Республики Тыва от 10 июля 2009 г. № 1541 ВХ-2 «О налоговых ставках при использовании упрощенной системы налогообложения», для предпринимателей, занятых в сельском хозяйстве, существуют два уровня налоговых ставок в рамках упрощенной системы налогообложения. Если доля дохода от деятельности в области сельского хозяйства, охоты, рыболовства или рыбоводства составляет не менее 70 % от общей суммы доходов за налоговый период, то налоговая ставка составляет 10 % для тех, кто выбирает налогообложение по объекту «доходы, уменьшенные на величину расходов». Для налогоплательщиков, выбирающих объект налогообложения «доходы», налоговая ставка составляет 4 %¹.

Таким образом, проведен краткий обзор нормотворчества субъектов России в части налоговых ставок по упрощенной налоговой системе, а также раскрыта проблематика применения нулевой налоговой ставки по налогу на прибыль для сельхозпроизводителей.

Один из существенных вопросов, заслуживающих внимания в современной российской налоговой практике, касается эффективности снижения налоговых ставок для стимулирования развития малого бизнеса. Некоторые исследователи высказывают сомнения относительно потенциального влияния таких мер. Например, К.А. Туманец отмечает, что «основными рисками реализации фискальной поддержки предпринимательства является... недостаточное повышение предпринимательской активности в ответ на снижение налоговой нагрузки»². С данной точкой зрения сложно не согласиться на основании следующего.

После анализа применения пониженных налоговых ставок в упрощенной системе налогообложения субъектами РФ можно сделать вывод о том, что большинство из них воспользовались этой возможностью. Некоторые субъекты, такие как Нижегородская, Новосибирская и Омская

¹ Принят Законодательной палатой 23 июня 2009 г. Одобрен Палатой представителей 2 июля 2009 г. URL: <https://docs.cntd.ru/document/895214579> (дата обращения: 07.07.2023).

² Туманец К.А. Фискальный эффект снижения налоговой нагрузки на малое предпринимательство в России // *Налоги и налогообложение*. 2015. № 2. С. 16–17.

области, отказались от использования пониженных ставок. В большинстве случаев основной причиной снижения ставок в упрощенной системе налогообложения выступает вид предпринимательской деятельности, определенный в ОКВЭД, а также ограничения по выручке и числу работников¹. Другие причины могут быть связаны с особенностями регионального экономического развития. Например, в Оренбургской области пониженные ставки применяются только на основании ограничений по видам деятельности и выручке, в то время как в других регионах имеется больше оснований для применения сниженных ставок. К числу таких регионов относятся, в частности, Краснодарский край и Удмуртская Республика².

Ряд исследователей, например С.А. Голыш, Ю.В. Лазич³, Н.Д. Стеба, А.В. Шумкина⁴, подмечают, что в условиях стагнации валового внутреннего продукта в стране наблюдается значительное увеличение налоговой нагрузки на сектор малого бизнеса. Поэтому на сегодняшний день актуальнее акцентироваться не на фискальной роли налогов, а на их стимулирующей функции, что подразумевает целесообразность увеличения порога применения специальных налоговых режимов для субъектов малого предпринимательства.

Особенность наделения субъектов РФ правом устанавливать налоговые ставки по упрощенной налоговой системе заключается в том, что при установлении налоговой ставки субъект может учесть различные особенности, которые оказывают влияние на развитие сельского хозяйства в том или ином регионе нашей страны. Думается, что именно такой подход

¹ См.: Отчет по форме № 5–УСН: Федеральная налоговая служба. URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 07.07.2023).

² См.: Закон Удмуртской Республики от 29 ноября 2017 г. № 66-РЗ «Об установлении налоговых ставок налогоплательщикам, выбравшим в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, при применении упрощенной системы налогообложения». Принят Государственным Советом Удмуртской Республики 28 ноября 2017 г. № 67-VI (с изм. на 17 июля 2023 г.). URL: <https://docs.cntd.ru/document/453159175> (дата обращения: 07.09.2023).

³ См.: Голыш С.А., Лазич Ю.В. Преимущества и недостатки применения упрощенной системы налогообложения // Вестник Института экономики и управления Новгородского государственного университета им. Ярослава Мудрого. 2018. № 4 (29). С. 40–45.

⁴ См.: Стеба Н.Д., Шумкина А.В. Влияние пониженной ставки, применяемой по упрощенной системе налогообложения, на развитие малого бизнеса // Шаг в науку. 2022. № 1.

и предоставление права на нормотворчество в части налоговых ставок по упрощенной системе налогообложения и служат стимулирующим механизмом для дальнейшего развития данной отрасли.

Анализ мер налогового стимулирования субъектов малого предпринимательства в сельскохозяйственной сфере позволяет классифицировать их по различным признакам. Например, в зависимости от режима налогообложения представляется возможным разделить меры налогового стимулирования на общие и специальные; по характеру исполнения – на добровольные и обязательные к применению; по времени исполнения – на временные и постоянные.

К общим мерам налогового стимулирования относятся меры, применяемые к различным видам хозяйственной деятельности, а не только к сельскохозяйственной (пониженные налоговые ставки, налоговые освобождения и др.). Специальной мерой налогового стимулирования выступает ЕСХН.

Применение добровольных мер налогового стимулирования зависит от воли самого налогоплательщика (например, использование инвестиционного налогового вычета). Обязательные меры применяются независимо от воли налогоплательщика и, как правило, выполняют не фискальную, а регулирующую функцию (например, специальная налоговая ставка по НДС).

Временные меры налогового стимулирования действуют ограниченный период. К таким мерам можно отнести предоставление отсрочки или рассрочки по уплате налога. Постоянные меры действуют без ограничения по времени. Например, исключение сельскохозяйственной техники из перечня объектов налогообложения по транспортному налогу.

Необходимо отметить, что вопрос налогового стимулирования малого и среднего предпринимательства относится к одному из наиболее актуальных направлений налоговой политики Российского государства. Так, Комитет по бюджету и налогам Государственной Думы Федерального Собрания по

результатам парламентских слушаний 24 мая 2024 года рекомендовал рассмотреть вопрос об установлении специального налогового режима для малого и среднего предпринимательства, занятого в обрабатывающем производстве¹.

В рамках настоящего параграфа рассмотрены особенности налогово-правового стимулирования налогообложения сельскохозяйственной деятельности субъектов малого предпринимательства в Российской Федерации.

Особенностью налогово-правового стимулирования сельскохозяйственной деятельности в Российской Федерации является возможность применения сельскохозяйственными товаропроизводителями специального налогового режима – единого сельскохозяйственного налога.

Юридическая конструкция ЕСХН предусматривает следующие особенности осуществления сельскохозяйственной деятельности:

– доходы и расходы для целей определения объекта налогообложения и исчисления налоговой базы по единому сельскохозяйственному налогу учитываются по кассовому методу, что соответствует рисковому характеру сельскохозяйственной деятельности, сложности планирования ее показателей;

– установление относительно длительного отчетного (полугодие) и налогового периодов, а также сроков уплаты авансового платежа и налога позволяет снизить влияние сезонности сельскохозяйственной деятельности на фактическую способность налогоплательщика уплатить налог в установленный срок;

– налогоплательщик для целей налогообложения вправе учитывать полученные убытки в течение десяти лет, что позволяет снизить влияние рискового характера сельскохозяйственной деятельности;

¹ См: Парламентские слушания по вопросам совершенствования налогового законодательства. Официальный сайт Государственной Думы РФ. Электронный ресурс, код доступа: <http://duma.gov.ru/news/59359/> (дата обращения 30.05.2024).

– размер налоговой ставки в системе элементов единого сельскохозяйственного налога обеспечивает конкурентную налоговую нагрузку в отношении прибыли сельскохозяйственных товаропроизводителей;

– критерии определения налогоплательщика единого сельскохозяйственного налога основаны на классификации продукции, операциях с ней, а также доле доходов от реализации такой продукции в общей сумме доходов налогоплательщика, что позволяет достаточно точно определить субъекта налогообложения.

Механизм налогово-правового стимулирования субъектов малого предпринимательства в сельскохозяйственной сфере представляет собой модель государственного взаимодействия институциональных и правовых методов воздействия на налоговые правоотношения, направленную на достижение качественных и количественных показателей в рассматриваемой сфере.

Основными критериями эффективности налогово-правового стимулирования сельскохозяйственной деятельности являются:

- увеличение количества сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- рост доходности сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- рост занятости в сельском хозяйстве;
- повышение уровня конкурентоспособности на рынке сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- повышение качества сельскохозяйственной продукции.

Изложенное обуславливает особенности налогового стимулирования в правовом механизме налогообложения сельскохозяйственной деятельности субъектов малого предпринимательства.

2.2. Проблемы реализации механизма налогово-правового стимулирования субъектов малого предпринимательства, осуществляющих сельскохозяйственную деятельность в Российской Федерации

В современных экономических условиях важной задачей государственной политики в области развития малого предпринимательства является создание и эффективная реализация механизмов налогово-правового стимулирования для субъектов, осуществляющих сельскохозяйственную деятельность в Российской Федерации. В связи с этим возникает необходимость проведения глубокого анализа проблем, сопутствующих реализации данных механизмов, и выявления путей их оптимизации с целью повышения эффективности поддержки малых сельскохозяйственных предприятий.

Эффективность механизма можно проследить по сложившейся достаточно обширной судебной практике, где предметом рассмотрения выступают правоотношения, возникающие в рамках как общего режима налогообложения, так и специальных режимов, наиболее часто применяемых субъектами малого предпринимательства в исследуемой сфере¹.

Анализ правоприменительной практики в рассматриваемой области позволяет сделать вывод о том, что предметом налоговых споров выступает право налогоплательщика применять специальный налоговый режим и (или) уменьшение им налоговой базы по специальным и общему налоговым режимам.

По итогам проведенного анализа можно выделить несколько видов судебных споров, связанных с реализацией механизма налогово-правового стимулирования субъектов малого предпринимательства, осуществляющих сельскохозяйственную деятельность в Российской Федерации.

¹ См.: *Кашин В.А.* Системный подход в налоговых отношениях // *Финансы.* 2009. № 12. С. 31.

К первой категории споров можно отнести споры, связанные с правильностью определения предельного порога дохода для применения специального налогового режима.

Так, в постановлении от 30 апреля 2019 г. № Ф06-46171/2019 Арбитражный суд Поволжского округа не поддержал позицию налогового органа, который считал, что с 3 квартала 2014 г. заявителем было утрачено право на применение упрощенной системы налогообложения, поскольку именно с указанного периода сумма дохода заявителя от осуществления предпринимательской деятельности превысила 64 020 000 руб. и составила 64 582 418 руб., в связи с чем предпринимателю начислены налоги по общей системе налогообложения (НДС, НДФЛ)¹.

При принятии решения суд кассационной инстанции исходил из того, что налоговым органом в расчете доначисленных налогов размер дохода индивидуального предпринимателя – главы крестьянско-фермерского хозяйства неправомерно определен исключительно на основании цены и количества товара, указанных в агентских договорах и договорах купли-продажи, без исследования объема фактически исполненных агентами обязательств по агентским договорам и без учета количества реализованного агентами товара, производителем которого являлся индивидуальный предприниматель.

Аналогичные проблемы реализации механизма налогово-правового стимулирования субъектов малого и среднего предпринимательства рассмотрены в следующих судебных решениях:

– постановлении Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 31 мая 2022 г. № Ф02-1805/2022 по делу № А19-18688/2020²;

¹ См.: Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 30 апреля 2019 г. № Ф06-46171/2019 по делу № А49-2856/2018. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/14c0aa74-1f51-46b7-8eed-05b20afad063/1f12dfaf-f8f5-4436-8a2b-5ef67ce9d04c/A49-2856-2018_20190430_Postanovlenie_kassacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 01.12.2022).

² См.: URL: <https://m.kad.arbitr.ru/Kad/Card/848c2bec-55f6-4a00-8916-06298d2d3be5> (дата обращения: 01.12.2022).

– постановлении Арбитражного суда Дальневосточного округа от 26 января 2022 г. № Ф03-7316/2021 по делу № А73-4975/2021¹;

– постановлении Арбитражного суда Московского округа от 25 октября 2022 г. № Ф05-25677/2022 по делу № А40-17174/2022²;

– постановлении Арбитражного суда Московского округа от 13 октября 2022 г. № Ф05-24430/2022 по делу № А40-284214/2021³.

Однако в отношении налогоплательщиков, осуществляющих сельскохозяйственную деятельность, данная проблема имеет собственное содержание. Важно понимать, что результаты деятельности налогоплательщика коррелируют с циклами экономики и не будут носить постоянный характер для каждого налогового периода. Кроме того, цикличность или нецикличность колебаний результатов деятельности налогоплательщиков могут зависеть от различных факторов. Для сельского хозяйства таким фактором являются природные условия, которые не отвечают признаку постоянства.

Поскольку сельское хозяйство носит рисковый характер и прибыль зависит не только от деятельности самого налогоплательщика или рынка, но и от природных условий, то, возможно, «порог доходов» следует определять по результатам не одного налогового периода, а нескольких (например, за два или три налоговых периода). При этом пороговое значение может отличаться в различных субъектах РФ. Например, в Саратовской области сельскохозяйственная деятельность носит более рисковый характер по сравнению с Краснодарским краем. Соответственно, субъектам РФ может быть предоставлено право определять количество налоговых периодов, по результатам которых устанавливается средний показатель (порог) доходности.

¹ См.: URL: <https://m.kad.arbitr.ru/Kad/Card/1bf37e62-5475-471e-adee-4c8a284c6569> (дата обращения: 01.12.2022).

² См.: URL: <https://m.kad.arbitr.ru/Kad/Card/cc038b0e-3ca5-4223-b4f4-c2012c41d500> (дата обращения: 01.12.2022).

³ См.: URL: <https://m.kad.arbitr.ru/Kad/Card/174c3314-3587-4c19-885a-e73579e01c57> (дата обращения: 01.12.2022).

Вторая категория споров, связанная с реализацией механизма налогово-правового стимулирования субъектов малого предпринимательства, которые осуществляют сельскохозяйственную деятельность в Российской Федерации, заключается в проблематике состава затрат, уменьшающих налоговую базу.

Достаточно часто при использовании специальных налоговых режимов, таких как упрощенная система налогообложения или ЕСХН, налогоплательщики ошибочно или умышленно включают в состав затрат, снижающих налоговую базу, определенные их виды, не входящие в нормативно закреплённые перечни затрат.

Так, в рамках налоговой проверки налоговый орган доначислил налогоплательщику единый налог по упрощенной системе налогообложения, а также штраф и пени, указав на то, что уменьшение налогооблагаемой базы произведено без надлежащего подтверждения заявленных расходов¹. Индивидуальным предпринимателем была подана кассационная жалоба, в которой он изъявил желание отменить принятые по делу судебные акты, мотивируя это неправильным применением судами норм материального права. Проверив законность и обоснованность обжалуемых актов в порядке статьи 286 Арбитражного процессуального кодекса РФ, арбитражный суд кассационной инстанции не выявил оснований для их отмены². В связи с выводами фискальной инспекции о манипуляциях с налоговой базой в рамках применения упрощенной системы налогообложения возникает необходимость в дополнительном налогообложении в соответствии с законодательством Российской Федерации. В контексте статьи 346.18 Налогового кодекса РФ налоговая база применительно к упрощенной системе налогообложения определяется как доходы, скорректированные на объективно подтвержденные расходы. В данном случае отсутствие

¹ См.: Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 16 июля 2019 г. № Ф06-49281/2019 по делу № А55-26327/2018. URL: <https://m.kad.arbitr.ru/Kad/Card/0cd522bf-77a7-4846-b197-ebb9bd1e66> (дата обращения: 15.04.2022).

² См.: Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ (в ред. от 25 декабря 2023 г.) // СЗ РФ. 2002. № 30, ст. 3012; 2024. № 1, ч. 1, ст. 48.

документального подтверждения заявленных предпринимателем расходов означает неспособность корректного учета расходной составляющей, что приводит к перерасчету налоговых обязательств, включая пени и штрафы¹.

В пункте 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ установлен перечень расходов, на которые при определении объекта налогообложения предприниматель уменьшает полученную прибыль. Данный перечень носит закрытый характер.

При рассмотрении налоговых споров суды дают оценку документам, подтверждающим расходы налогоплательщика, на предмет их достоверности и непротиворечивости. В частности, исследуются вопросы о корректности заполнения государственных идентификаторов контрагентов налогоплательщика (фирменных наименований, ИНН, ОГРН и др.), регистрации фискальных документов в регистрах налоговых органов, фактическое наличие оплаченных налогоплательщиком товарно-материальных ценностей, результатов работ, достоверность подписей и печатей на документах. По результатам системной оценки перечисленных обстоятельств суд может отказать в признании представленных налогоплательщиком документов в качестве надлежащих доказательств, подтверждающих расходы налогоплательщика.

С другой стороны, при исчислении ЕСХН налогоплательщики правомерно принимают к расчету отдельные расходы, с которыми налоговые органы не согласны². Данные положения отражены в постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 21 февраля 2019 г. № Ф06-43073/19 по делу № А57-1290/2018³.

Налогоплательщик посчитал, что налоговый орган неправомерно не принял отдельные расходы при исчислении ЕСХН. Суд

¹ См. статью 346.18 Налогового кодекса Российской Федерации.

² См.: *Ерохина М.А.* Влияние актов Конституционного Суда Российской Федерации на судебное разбирательство налоговых споров // *Российский судья*. 2014. № 9. С. 10.

³ См.: URL: <https://m.kad.arbitr.ru/Kad/Card/979c5ec0-2fda-4dd2-95b5-b6f2667deb20> (дата обращения: 01.04.2022).

с предпринимателем согласился¹. Согласно обстоятельствам дела, в проверяемый период предприниматель получил товары, оплаченные ранее (в период, не охваченный проверкой). Аванс, перечисленный поставщику, следует признавать в качестве расхода в тот момент, когда налогоплательщик получил товары (работы, услуги). Факт получения должен быть документально подтвержден. Обоснованность расходов предпринимателя подтверждена первичными учетными и иными документами, поэтому доначисление налога неправомерно.

При удовлетворении требований суды правомерно исходили из следующего. ЕСХН – специальный налоговый режим. Механизм исчисления и взимания данного налога подчинен правилам, изложенным в разделе 26.1 Налогового кодекса РФ. В соответствии с установленными нормами, субъектами налогообложения в рамках упрощенной системы налогообложения (ЕСХН) являются сельскохозяйственные организации и физические лица, действующие как ИП, согласно положениям пункта 1 статьи 346.2 Налогового кодекса РФ. В соответствии с пунктом 346.4 Налогового кодекса РФ предметом налогообложения в рамках ЕСХН признаются доходы, скорректированные на величину затрат.

Согласно подпункту 2 пункта 5 статьи 346.5 Налогового кодекса РФ, расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты. Следовательно, в расходы по ЕСХН могут быть приняты материальные расходы, в том числе на приобретение сырья и материалов. Правомерность и обоснованность принятия обществом обозначенных спорных расходов была подтверждена представленными налогоплательщиком первичными учетными и иными документами (счетами-фактурами, товарными накладными, платежными документами, актами сверок,

¹ См. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 28 февраля 2017 г. № А54-6023/2015. URL: <https://m.kad.arbitr.ru/Kad/Card/587dae57-599c-4bd8-94fb-27ae71e75f35> (дата обращения: 01.04.2022).

регистрами бухгалтерского учета, письмами об оплате товарно-материальных ценностей). Из анализа вышеуказанных норм можно заключить, что суды правомерно удовлетворили заявленные обществом требования по рассматриваемому эпизоду.

Обратным вариантом является принятие налогоплательщиком затрат, которые не могут быть приняты к снижению ЕСХН. Так, в постановлении Арбитражного суда Дальневосточного округа от 25 января 2018 г. № Ф03-5157/2017 рассматривается ситуация, при которой основанием для доначисления оспариваемых обществом сумм ЕСХН, пеней и штрафа послужил вывод налогового органа о том, что, применяя систему налогообложения для агропромышленных предприятий, общество при определении налоговой базы произвело уменьшение доходов на размер расходов по договорам возмездного оказания услуг по предоставлению персонала¹. Судебные инстанции, отказывая в удовлетворении заявленных требований, пришли к выводу о неправомерном включении обществом указанных сумм в состав расходов, что привело к неполной уплате ЕСХН (пункт 2 статьи 346.5 Налогового кодекса РФ). Суд определил, что, заключая договоры о предоставлении персонала, общество не вправе уменьшать налоговую базу на сумму расходов, понесенных им в связи с оплатой по договору о предоставлении персонала².

В качестве краткого итога проведенного анализа материалов судебной практики по спорам, связанным с составом затрат, уменьшающих налоговую базу, или их подтверждением, следует отметить следующее. Согласно пункту 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ, расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные предпринимателем. В соответствии с пунктом 2 статьи 346.17 Налогового кодекса РФ расходами налогоплательщика в целях налогообложения

¹ См.: Федеральные арбитражные суды. URL: <https://m.kad.arbitr.ru/Kad/Card/1bf37e62-5475-471e-adee-4c8a284c6569> (дата обращения: 01.12.2022).

² См.: Желдыбина Т.А. Оптимизация правотворческой деятельности под влиянием судебного правотворчества // Российский судья. 2016. № 4. С. 56.

по упрощенной системе налогообложения признаются затраты после их фактической оплаты. Следовательно, предприниматель вправе уменьшить налогооблагаемую базу по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, на сумму документально подтвержденных и экономически оправданных затрат, произведенных для осуществления деятельности в целях получения дохода¹. Установив закрытый перечень расходов, которые налогоплательщик может учесть при налогообложении по специальным налоговым режимам, законодатель ограничил инвестиционную привлекательность для развития мер поддержки субъектов сельскохозяйственной деятельности. Представляется необходимым установить открытый перечень расходов в конструкции данных налоговых режимов.

К третьей категории споров относятся споры относительно состава доходов, который учитывается при определении статуса сельскохозяйственного товаропроизводителя.

Из материалов дела усматривается, что налоговый орган по результатам проверки крестьянско-фермерского хозяйства пришел к выводу, что из-за неправомерного включения в сумму доходов выручки от реализации сахара предприниматель необоснованно применял в 2011–2013 гг. систему ЕСХН, так как без учета выручки от реализации сахара доля выручки от реализации сельскохозяйственной продукции составила 53 % в общем объеме реализации, то есть менее 70 %. Согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности, продукции и услуг ОК 004-93, утвержденному Постановлением Госстандарта России от 6 августа 1993 г. № 17², сахар включен в группу 1542 раздела D «Продукция и услуги обрабатывающей промышленности». Но в Перечень, утвержденный

¹ См.: *Цветков И.В.* Прецедент создан. Налоговые споры можно решить, опираясь на вынесенные судебные решения // Российская бизнес-газета. 2010. № 750 (17). 18 мая.

² См.: Постановление Госстандарта России от 6 августа 1993 г. № 17 «Об утверждении Общероссийского классификатора видов экономической деятельности, продукции и услуг» (утратило силу) // СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_13844/ (дата обращения: 15.04.2022).

Постановлением Правительства РФ от 25 июля 2006 г. № 458¹, сахар включен не был. Учитывая изложенное, суды правомерно определили, что доход от реализации сахара не может быть квалифицирован как доход от реализации сельскохозяйственной продукции. Позиция налоговых органов состоит в том, что продукция, произведенная давальческим способом, в расчет доли выручки от реализации сельхозпродукции не включается. Например, если налогоплательщик осуществляет разделку тушек сельскохозяйственной птицы своими силами, то он относится к сельхозпроизводителям, а если эта стадия технологического процесса была поручена сторонней организации, то существуют риски утраты статуса сельскохозяйственного товаропроизводителя. Аналогичный вывод сделан в письме Минфина России от 30 марта 2012 г. № 03-11-06/1/06². Судебная практика по данному виду споров не характеризуется единообразием. Мнения судей на этот счет расходятся. А это значит, что доказывать, что именно вошло в состав доходов при определении статуса сельскохозяйственного товаропроизводителя, налогоплательщику, скорее всего, придется в судебном порядке.

Представляется, что требование о составе доходов налогоплательщика для целей применения ЕСХН не учитывает особенностей осуществления сельскохозяйственной деятельности, в частности ее рисковый и сезонный характер. Долю дохода от реализации сельскохозяйственной продукции, по-видимому, следует исчислять по результатам не одного, а трех налоговых периодов. Для вновь образованных организаций, зарегистрированных индивидуальных предпринимателей и других лиц, имеющих право применять ЕСХН, может быть установлен более низкий порог специализированного дохода.

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 25 июля 2006 г. № 458 «Об отнесении видов продукции к сельскохозяйственной продукции и к продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства» (в ред. от 3 июня 2023 г.) // СЗ РФ. 2006. № 31, ч. 1, ст. 3500; 2023. № 24, ст. 4325.

² См.: Российский налоговый портал. URL: http://taxpravo.ru/zakonodatelstvo/statya-187436-pismo_minfina_rf_ot_30_marta_2012_g_n_03_11_06_1_06 (дата обращения: 15.04.2022).

Необходимо отметить, что судебные споры по вопросу налогового правового статуса сельскохозяйственного товаропроизводителя возникают в связи с применением не только ЕСХН, но и положений общей системы налогообложения. В соответствии с пунктом 1.3 статьи 284 Налогового кодекса РФ для сельскохозяйственных товаропроизводителей, отвечающих критериям, предусмотренным пунктом 2 статьи 346.2 Кодекса, налоговая ставка по налогу на прибыль организаций по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными налогоплательщиками собственной сельскохозяйственной продукции, устанавливается в размере 0 %.

Таким образом, законодатель устанавливает единые критерии для получения налоговой льготы по общей системе налогообложения (нулевая ставка по налогу на прибыль организаций) и ЕСХН. Однако юридические конструкции общей системы налогообложения и специальных налоговых режимов различны, что создает предпосылки для формирования отдельной категории налоговых сборов, связанных с расширенным толкованием норм, на основании которых сельскохозяйственные товаропроизводители пользуются льготами по общей системе налогообложения.

Расширительное толкование пункта 5 статьи 346.2 и пункта 1 статьи 346.5 Налогового кодекса РФ, то есть его применение не только к определению возможности перехода на ЕСХН и объекта налогообложения по ЕСХН, но и к определению понятия «сельскохозяйственный товаропроизводитель» (подпункт 1 пункта 2 статьи 346.2 НК РФ), не является системным, логичным, отвечающим цели предоставления налоговой льготы, предусмотренной пунктом 1.3 статьи 284 Налогового кодекса РФ.

Специальный налоговый режим в виде единого сельскохозяйственного налога введен Федеральным законом от 11 ноября 2003 г. № 147-ФЗ «О внесении изменений в главу 26.1 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской

Федерации». В соответствии с указанными изменениями предусматривалось поэтапное повышение налоговой ставки по налогу на прибыль организаций для сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Пункт 1.3 статьи 284 Налогового кодекса РФ введен Федеральным законом от 2 октября 2012 г. № 161-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации». Согласно пояснительной записке, при принятии данного Закона преследовалась цель содействия развитию сельскохозяйственного сектора экономики через продление льготного налогового режима налогообложения прибыли для сельскохозяйственных производителей, которые не применяют специализированный налоговый режим, такой как единый сельскохозяйственный налог.

Следовательно, налоговое льготное положение, предусмотренное в пункте 1.3 статьи 284 Налогового кодекса РФ, представляет собой индивидуальную меру поддержки для сельскохозяйственных товаропроизводителей. Отсылка к подпункту 1 пункта 2 статьи 346.2 Налогового кодекса РФ только определяет критерии, которым должен отвечать налогоплательщик для применения льготной налоговой ставки по налогу на прибыль организаций.

Однако необходимо отметить, что проблематика применения (использования) нулевой налоговой ставки на прибыль для сельхозпроизводителей носит комплексный характер и может находить свое выражение в злоупотреблении правом со стороны налогоплательщика, намеренно указывающего недостоверные данные, а также в том, что будет считаться реализацией произведенной и переработкой собственной сельскохозяйственной продукции.

Рассмотрим следующий пример из судебной практики. ООО «Птицефабрика Инская» является сельхозпроизводителем и осуществляет реализацию яиц как собственного производства, так и яиц, приобретенных у других птицефабрик. Таким образом, ООО «Птицефабрика Инская», передавая сведения в налоговую инспекцию, посчитало, что в отношении реализуемой ею продукции подлежит применению нулевая налоговая ставка на прибыль. В ходе проведения налоговой проверки в отношении указанного предприятия было установлено, что им занижена налоговая ставка, ввиду чего Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 2 по Кемеровской области – Кузбассу вынесла решение о доначислении налога на прибыль, а также неустойки и штрафа. Решениями первой, апелляционной и кассационной инстанций позиция налогового органа была признана обоснованной на основании следующего.

Судами установлено, что налогоплательщик, являясь сельхозпроизводителем, осуществлял реализацию яиц как собственного производства, так и яиц, приобретенных у ООО «Яшкинская птицефабрика» и ООО «Племенная птицефабрика «Снежинская». У названных контрагентов ООО «Птицефабрика Инская» приобретались яйца следующего ассортиментного перечня: нестандартные, несортированные, С1, С2, СВ, СО. Несортированные яйца сортировались на сортировальной машине по категориям и в дальнейшем частично отпускались в производство, а частично реализовывались третьим лицам. Поскольку налогоплательщик не осуществлял сельскохозяйственное производство спорных товаров – яиц несортированных (производителями являлись ООО «Яшкинская птицефабрика» и ООО «Племенная птицефабрика «Снежинская»), то суды поддержали выводы налогового органа о том, что выручка от реализации отсортированных и упакованных налогоплательщиком яиц, учтенных им на счете 41 «Товары», должна включаться в состав общего дохода

от реализации товаров (работ, услуг)¹. При этом важно понимать, что судами учтено и принято во внимание то, что какие-либо процессы переработки яиц налогоплательщиком не осуществлялись, заявитель самостоятельно не производил товар, а лишь осуществлял последующую сортировку, выбраковку и упаковывание товара (приобретенной готовой продукции, произведенной иными сельскохозяйственными товаропроизводителями) для его дальнейшей реализации. Данный процесс не является основным производственным процессом (для производства сельскохозяйственной продукции). На основании вышеизложенного товаропроизводитель при указанных условиях был лишен права на применение нулевой налоговой ставки.

Таким образом, выявлены основные характеристики компонентов существующей системы налогообложения сельскохозяйственной сферы, которые обусловлены текущими условиями налогового законодательства в области агропромышленного производства, учитывая особенности развития сельского хозяйства и включающие в себя согласованное применение бюджетных субсидий и налоговых вычетов. Определены целевые ориентиры современного этапа развития правового механизма налогообложения сельскохозяйственной деятельности в Российской Федерации, основывающиеся на преемственности задач налогового регулирования.

Настоящий параграф посвящен анализу судебных споров, которые возникают в отношении сельскохозяйственных товаропроизводителей. Исследование материалов судебной практики показало, что подобная категория споров рассматривается и в арбитражных судах, и в судах общей юрисдикции.

По итогам проведенного исследования допустимо прийти к следующим основным выводам:

¹ См.: Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 19 апреля 2023 г. № Ф04-1619/2023 по делу № А27-16073/2022. URL: <https://m.kad.arbitr.ru/Kad/Card/1b3e2546-8e97-4d6e-9032-75adf3880735> (дата обращения: 01.08.2023).

1) поскольку сельское хозяйство носит рисковый характер и прибыль зависит не только от деятельности самого налогоплательщика, рынка, но и природных условий, то, возможно, «порог доходов» следует определять по результатам не одного налогового периода, а нескольких, например, за два или три налоговых периода (при этом порог может составлять разный показатель для различных субъектов РФ);

2) по спорам, связанным с составом затрат, уменьшающих налоговую базу, или их подтверждением, суды обоснованно исходят из того, что расходами налогоплательщика, в целях налогообложения по упрощенной системе налогообложения, признаются затраты после их фактической оплаты. Следовательно, предприниматель вправе уменьшить налогооблагаемую базу по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, на сумму документально подтвержденных и экономически оправданных затрат, произведенных для осуществления деятельности в целях получения дохода.

2.3. Мониторинг реализации мер налогового стимулирования в правовом механизме налогообложения субъектов малого предпринимательства в сельском хозяйстве Российской Федерации

Исследование мониторинга реализации мер налогового стимулирования в правовом механизме налогообложения субъектов малого предпринимательства в сельскохозяйственной сфере РФ следует начать с того, что как таковой мониторинг в настоящее время отсутствует. Вместе с тем имеются все основания говорить о необходимости его введения, поскольку положения действующего законодательства предусматривают правовую основу проведения мониторинга реализации мер налогового стимулирования в правовом механизме налогообложения субъектов малого предпринимательства сельскохозяйственной деятельности. К такому выводу возможно прийти, изучив Положение о мониторинге правоприменения

в Российской Федерации, утвержденное Указом Президента РФ от 20 мая 2011 г. № 657¹.

Необходимость и обоснованность введения мониторинга реализации мер налогового стимулирования в рассматриваемой сфере обуславливается несколькими ключевыми аспектами.

Во-первых, как неоднократно отмечалось в рамках настоящей работы, малое предпринимательство в сельскохозяйственной сфере – это неотъемлемая часть экономической системы нашей страны, которая стремительно развивается. Реализация мер ставит перед собой целый ряд задач, в том числе направленных на получение информации, на основании которой было бы возможно оценить существующий уровень налоговой нагрузки субъектов малого предпринимательства в сельскохозяйственной сфере. Повышению эффективности решения данной задачи будет способствовать мониторинг реализации мер налогового стимулирования. Построение целостной системы мониторинга имеет фундаментальное значение, поскольку позволяет сформировать представление о налоговой нагрузке.

Во-вторых, целесообразность введения мониторинга реализации мер налогового стимулирования в правовом механизме налогообложения субъектов малого предпринимательства в сельскохозяйственной сфере РФ будет оправдана тем, что имеющиеся методы осуществления мониторинга используют различные критерии и показатели финансовой активности, что нередко приводит к получению противоречивой, а иногда и недостоверной информации в рассматриваемой сфере.

В-третьих, необходимость введения подобного мониторинга обусловлена спецификой сельскохозяйственной деятельности. Думается, что мониторинг должен проводиться с учетом тех особенностей, которые присущи той или иной отрасли хозяйствования. В случае с сельским хозяйством такой

¹ См.: СЗ РФ, 2011. № 21, ст. 2930; 2023. № 42, ч. 1, ст. 7476.

особенностью, на которой должен выстраиваться весь процесс мониторинга, является сезонность. Проведение в отношении сельскохозяйственных организаций общей процедуры мониторинга без учета сезонности снова приведет к тому, что его цели и задачи не будут достигнуты¹.

В основе мониторинга реализации мер налогового стимулирования в сфере сельскохозяйственной деятельности субъектов малого предпринимательства должна лежать постоянная оценка фискальной нагрузки в отношении субъектов малого предпринимательства. Это позволит выявить структурные элементы неналоговой нагрузки с последующей ее оценкой на предмет обоснованности применения.

Одно из направлений совершенствования специальных режимов – расширение спектра применения специальных режимов налогообложения, и для этого требуется повышение пороговых значений извлекаемых доходов в рамках упрощенной или патентной системы налогообложения. Другим направлением является совершенствование режима уплаты НДС².

Стоит обратить внимание на опубликованное Министерством финансов РФ письмо от 30 марта 2019 г. № 15-07-06/22077 «О создании комплексной системы учета, анализа и оценки эффективности налоговых льгот на основе концепции "налоговых расходов"»³, которое обосновывает внесение в Правительство РФ согласованного с ФНС России проекта Постановления Правительства РФ «Об общих требованиях к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований». В рамках проекта правового акта планируется проведение ежегодной оценки налоговых расходов субъектов РФ, включающей оценку бюджетного эффекта по стимулирующим налоговым расходам субъектов РФ.

¹ См.: Мамедов Н.Д. Государственный налоговый контроль в Российской Федерации: монография. СПб.: ГУАП, 2014. С. 14.

² См.: Пепеляев С.Г. Понятие и общие характеристики налоговых правоотношений // Налоговый эксперт. 2001. № 3. С. 34.

³ См.: Официальный сайт Минфина России. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?TYPE_ID_4=6 (дата обращения: 01.03.2023).

Проведение такой оценки окажет положительное влияние на дальнейшее развитие системы мониторинга реализации мер налогового стимулирования в отношении малого предпринимательства в сельскохозяйственной сфере, поскольку действующие методики регионального и муниципального уровня нельзя признать полностью отвечающими решению практических задач в силу включения в их состав индивидуальных характеристик по расчету бюджетной и налоговой эффективности при разрозненных экономических показателях, которые часто необоснованны и не подкреплены эмпирически¹.

Как показывает практика налогового контроля, существует также необходимость в определении основных понятий, позволяющих принимать действенные решения по результатам мониторинга и оценки эффективности конкретных мер налогового стимулирования. Поэтому оптимальным вариантом было бы формирование единого механизма налогово-правового мониторинга, зафиксированного на федеральном уровне.

Можно считать эффективными меры налогового стимулирования, которые способствуют модификации определенных секторов экономики или индивидуальных отраслей, сохраняя при этом положительное финансовое равновесие на всех уровнях бюджета². Так как эффективность мер налогового стимулирования оценивается исходя из их способности достигать поставленных целей при минимальном воздействии на финансовую устойчивость бюджетов, эти меры должны быть способны воздействовать на экономические процессы, стимулируя развитие определенных сфер или отраслей, одновременно не приводя к негативным последствиям для бюджетной системы в целом. Таким образом, эффективные меры налогового стимулирования должны обеспечивать баланс между достижением целей

¹ См.: *Карасева М.В.* Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). М.: Юристъ, 2003.

² См.: *Крохина Ю.А.* Новые аспекты взаимодействия внешнего и внутреннего контроля как фактор повышения эффективности финансовой деятельности государства // *Финансовое право.* 2013. № 11. С. 5–9.

экономического развития и финансовой устойчивостью государственных бюджетов.

Повышение эффективности налогового стимулирования представляет собой взаимодействующий процесс, охватывающий как государственные органы, так и налогоплательщиков. Этот процесс направлен на достижение двойной цели: с одной стороны, обеспечение увеличения доходов государственного бюджета, а с другой стороны, содействие развитию производственной деятельности, расширению предпринимательской сферы, созданию новых рабочих мест, снижению социальной напряженности и прочим аспектам, что в долгосрочной перспективе способствует увеличению объемов налоговых поступлений в государственный бюджет.

Меры налогового стимулирования представляют собой ключевые элементы налоговой политики государства, играющие важную роль в регулировании экономической активности и стимулировании развития определенных отраслей. В этой связи возникает необходимость рассмотрения комплекса мер, которые могут быть применены государством при анализе и мониторинге существующих инструментов налогового стимулирования с целью улучшения финансового положения субъектов малого предпринимательства в Российской Федерации. Имеющиеся данные доказывают, что потери государственного бюджета от наличия налоговых льгот не компенсируются выгодами для общества, создаваемыми подобными льготами.

Обычно подвергается анализу и оценке эффективность и результативность применения налоговых преференций. Однако сложности в получении достоверной информации о масштабах предоставленных предприятиям налоговых льгот, включая региональные и местные налоги, для определенных категорий налогоплательщиков затрудняют процесс мониторинга и последующей оценки их эффективности. Это обусловлено различными факторами, включая недостаточную прозрачность в системе предоставления налоговых льгот, недостаточную стандартизацию процедур

и критериев для оценки эффективности таких льгот, а также недостаточную доступность и точность данных о расходах и налоговых льготах на уровне регионов и муниципалитетов. Кроме того, сложность в сборе и анализе информации может быть связана с разнообразием налоговых режимов и их изменчивостью во времени и в зависимости от конкретных условий предоставления льгот. Все эти факторы существенно затрудняют эффективное осуществление мониторинга налоговых льгот и оценку их воздействия.

Компетентные вопросы налогообложения находятся в ведении налоговых учреждений, однако последние подлежат соблюдению принципа налоговой конфиденциальности, доступ к которой ограничен для органов государственной власти субъектов РФ и местного самоуправления, согласно статье 102 Налогового кодекса РФ¹.

На территории нашего государства приняты и используются региональные методики оценки эффективности мер налогового стимулирования. А.М. Дубинский отмечает, что создание и использование региональных методик оценки мер налогового стимулирования приводит к снижению точности оценки налогообложения².

В юридических документах предусмотрена процедура оценки как вновь введенных, так и действующих льгот.

Оценка вновь вводимых и действующих налоговых льгот является важным элементом налоговой политики государства. Она направлена на анализ эффективности и целесообразности использования льготного режима налогообложения в различных отраслях экономики или для конкретных категорий налогоплательщиков.

При оценке вновь вводимых льгот проводится анализ потенциального воздействия нового налогового режима на экономическое развитие,

¹ См.: Кондукторов А.С. Механизм правового регулирования отношений по уплате налогов в связи с применением специальных налоговых режимов: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2013.

² См.: Дубинский А.М. Налоговые органы России: монография / под ред. С.В. Запольского. М.: КОНТРАКТ, 2014. С. 30.

инвестиционную активность, социальные аспекты и другие факторы. Это позволяет оценить вероятные последствия принятия новых налоговых мер и принять обоснованные решения.

Оценка действующих льгот включает анализ уже действующих налоговых льгот с целью определения их эффективности, адекватности, соответствия поставленным целям и задачам налоговой политики. В рамках этого процесса могут проводиться аналитические исследования, статистический анализ, а также консультации с экспертами и заинтересованными сторонами.

Цель такой оценки заключается в обеспечении оптимального использования налоговых ресурсов, минимизации негативных эффектов и максимизации позитивного воздействия на экономическое развитие и социальное благосостояние. Основываясь на результате оценки, государственные органы могут принимать решения о корректировке налоговой политики, в том числе отмене, изменении или продлении существующих льготных мер.

Большинство существующих региональных методологий направлены на анализ эффективности применения льготных режимов в отношении налога на прибыль, налога на имущество и транспортного налога. Анализ методики оценки, действующей в Пермском крае, показал, что данная методика помимо названных трех критериев выделяет также оценку инвестиционной эффективности.

На основании изложенного представляется необходимым провести более подробный анализ некоторых методик оценки эффективности налоговых льгот на примере Санкт-Петербурга и Пермского края.

Оценка эффективности предусматривает расчет потерь доходов бюджета путем исключения налоговых поступлений в части предоставленных льгот. Далее оцениваются положительные эффекты предоставления налоговых льгот: повышение инвестиционной привлекательности, сокращение расходов бюджета и повышение уровня жизни населения.

Оценка инвестиционной привлекательности осуществляется путем анализа имеющихся сумм налоговых доходов от непосредственной реализации инвестиционных проектов, осуществляемых субъектом малого предпринимательства в сельскохозяйственной сфере.

Если говорить об оценке уровня жизни, то его повышение определяется путем оценки покупательской способности населения, соответственно, если покупательская способность населения повышается, то можно делать вывод о повышении общего уровня жизни. При это отметим, что покупательская способность населения, а как следствие и повышение уровня жизни, может осуществляться за счет снижения налоговой нагрузки.

Рассмотренная методика оценки налоговых льгот обладает как преимуществами, так и недостатками. Плюсы методики:

- формальная оценка потерь бюджета. Методика предоставляет четкий и формализованный способ оценки потерь бюджета от предоставления налоговых льгот. Это позволяет объективно определить финансовые последствия для бюджета;

- учет инвестиционной привлекательности. Методика учитывает влияние налоговых льгот на инвестиционную привлекательность региона. Это важно для стимулирования развития экономики и привлечения инвестиций;

- сокращение расходов бюджета. Анализируется влияние налоговых льгот на расходы бюджета и налоговую нагрузку плательщиков. Это позволяет оценить эффективность льгот в контексте общего бюджетного планирования;

- уровень жизни населения. Методика учитывает потенциальное повышение уровня жизни населения при введении налоговых льгот. Это помогает оценить социальные последствия и эффективность мер налогового стимулирования.

Минусы методики:

- неформализованная оценка инвестиционных и социальных эффектов. Оценка инвестиционной привлекательности и уровня жизни

населения проводится неформально, что может снижать объективность результатов и усложнять их сравнение;

- субъективность оценки. Оценка влияния налоговых льгот на инвестиции и социальные показатели может быть субъективной и зависеть от предвзятого мнения аналитика или органа, проводящего анализ;

- сложность учета множества факторов. Методика учитывает множество различных факторов, таких как инвестиции, налоговая нагрузка и уровень жизни населения, что может усложнять анализ и сделать результаты менее надежными;

- отсутствие учета долгосрочных последствий. Методика может не учитывать долгосрочные последствия предоставления налоговых льгот, такие как снижение доходности бюджета в будущем или негативное воздействие на бюджетные программы.

В Пермском крае расчет эффективности налоговых льгот проводится путем определения коэффициента $K_{эдi}$. Данный коэффициент позволяет сравнить различные показатели экономической и социальной сфер до и после введения налоговых льгот. К таким показателям относятся, например, выручка, объем продаж и величина чистой прибыли. При $K_{эдi} \geq 2,5$ налоговые льготы имеют высокую экономическую эффективность. При $1 \leq K_{эдi} < 2,5$ налоговые льготы имеют достаточную экономическую эффективность. При $K_{эдi} < 1$ налоговые льготы имеют низкую экономическую эффективность.

Одной из положительных сторон описанного подхода к оценке экономической эффективности налоговых льгот является использование математических расчетов и коэффициентов, что позволяет систематизировать и упростить процесс оценки. Анализ динамики выручки, объема продаж и величины чистой прибыли до уплаты налогов позволяет учитывать различные аспекты деятельности организации и оценивать влияние налоговых льгот на ее финансовое состояние. Применение пороговых значений коэффициентов ($K_{эдi}$) позволяет классифицировать налоговые льготы по уровню их экономической эффективности, что обеспечивает возможность

принятия информированных решений о дальнейшем использовании налоговых механизмов для стимулирования экономического развития.

Оценка эффективности налоговых льгот проводится также путем определения результатов инвестиционной активности. В данном случае рассчитывается коэффициент Ки, определяемый как соотношение объема инвестиций в основной капитал и объема полученной (планируемой к получению) налогоплательщиками налоговой льготы за этот период.

Если Ки превышает 1,5, то налоговые льготы имеют высокую инвестиционную эффективность. При Ки более 1, но менее 1,5 налоговые льготы имеют достаточную инвестиционную эффективность. Если показатель Ки меньше 1, то налоговые льготы имеют низкую инвестиционную эффективность.

Данный метод оценки инвестиционной эффективности налоговых льгот представляет собой важный инструмент для анализа влияния налоговых механизмов на инвестиционную активность налогоплательщиков. Использование коэффициента Ки позволяет определить соотношение между объемом инвестиций, совершенных налогоплательщиками в основной капитал, и объемом полученных или планируемых к получению налоговых льгот за определенный период. Пороговые значения коэффициента Ки обеспечивают возможность классификации налоговых льгот по уровню их инвестиционной эффективности, что позволяет принимать информированные решения о целесообразности использования данных налоговых механизмов для стимулирования инвестиций и экономического роста.

Оценка бюджетной эффективности проводится с использованием стандартного подхода, характерного для изучаемых методик, который основан на сопоставлении увеличения доходов в бюджет и объема налоговых льгот (потерь доходов). Показатель бюджетной эффективности Кб определяется как соотношение объема прироста поступлений налогов в консолидированный бюджет Пермского края и объема налоговых льгот, полученных (планируемых к получению) налогоплательщиками в отчетном

(плановом) периоде, рассчитанных в сопоставимых условиях (по нормативам отчислений и ставкам).

Если показатель Кб составляет более 1,0, то налоговые льготы имеют высокую бюджетную эффективность. При показателе Кб более 0,8, но менее 1,0 налоговые льготы имеют достаточную бюджетную эффективность. Если Кб менее 0,8, налоговые льготы имеют низкую бюджетную эффективность.

Данный метод оценки бюджетной эффективности налоговых льгот основан на анализе соотношения между увеличением доходов в бюджете и объемом потерь доходов за счет налоговых льгот. Коэффициент Кб позволяет классифицировать налоговые льготы по уровню их бюджетной эффективности, что способствует принятию обоснованных решений о целесообразности использования данных механизмов для бюджетного планирования и стимулирования экономической активности.

Важно также оценить социальную эффективность путем вычисления соответствующего коэффициента. Коэффициент социальной эффективности (Ксэ) – отношение количества показателей, по которым произошел рост по сравнению с предшествующим периодом или сохранен уровень предшествующего периода, к количеству показателей, по которым произошло снижение. Наблюдению подлежат фонд заработной платы, среднесписочная численность работников и среднемесячная заработная плата работников.

При $K_c \geq 2$ налоговые льготы имеют высокую социальную эффективность, а если $K_c < 1$, то налоговые льготы имеют низкую социальную эффективность.

В соответствии с методологией, применяемой в Пермском крае, проведение мониторинга осуществляется с учетом таких важных параметров, как формат и временные рамки предоставления информации. Мониторинг реализации мер налогово-правового стимулирования производится на протяжении всего периода предоставления льгот.

Таким образом, рассмотрены основные методики осуществления мониторинга в субъектах РФ. Несомненно, для каждой из рассмотренных

методик характерно наличие как достоинств, так и недостатков. В качестве основного недостатка, который был выявлен в ходе проведения исследования, выступает тот факт, что ни одна из приведенных методик не позволяет проследить корреляцию осуществляемых налоговых платежей с предоставляемыми налоговыми льготами. Кроме того, подавляющее большинство существующих и применяемых методик не учитывают инфляцию.

На основании вышеизложенного можно прийти к выводу о необходимости разработки единой методики оценки эффективности мер налогового стимулирования с учетом опыта субъектов РФ.

В общем виде разработка и внедрение единой системы контроля налогообложения предопределяет решение более значимых задач в области налогового стимулирования, состоящих в формировании оптимальной с точки зрения и государства, и налогоплательщиков системы налоговых льгот и преференций, позволяющей оперативно и качественно обеспечивать налоговый мониторинг эффективности их реализации и постоянно корректировать такой механизм. Государство заинтересовано в действенности налоговых льгот, вводя, трансформируя или отменяя определенные льготы. В свою очередь, для налогоплательщика оптимальная система налоговых льгот и преференций облегчит задачу, связанную с принятием решения и реализацией права или возможности применения определенной налоговой льготы (преференции), и, как следствие, оптимизацию его финансово-хозяйственной деятельности¹.

Следствием осуществления налогового мониторинга в отношении субъектов малого предпринимательства также должна стать возможность разрешения следующих задач:

¹ См.: Ялбулганов А.А., Корф Д.В. Налоговый контроль: экономические издержки проведения и их правовое регулирование // Законы России: опыт, анализ, практика. 2015. № 8. С. 19.

– снижение размера административных санкций за определенные нарушения;

– приоритет применения за совершение нарушений такой санкции, как предупреждение.

Рациональность такого подхода в значительной степени обусловлена тем, что анализ эффективности использования налоговых льгот предприятиями, разработка методологических оснований для такого анализа как на федеральном, так и на региональном уровнях имеют фрагментарный характер¹. Например, и Министерство финансов РФ, и Федеральная налоговая служба ограничиваются лишь бюджетной оценкой использования налоговых льгот.

Недостатки существующей практики в сфере оценки эффективности и действенности налоговых льгот заключаются также в том, что положениями Налогового кодекса РФ практически не закреплены требования в части направлений применения налоговых льгот (преференций)². Кроме того, указания органов государственной власти, касающиеся целевого использования полученных финансовых ресурсов, также часто не основываются на нормах законодательства.

Во многих субъектах РФ и муниципальных образованиях приняты региональные методики оценки эффективности налоговых льгот, механизмы которых известны правовой практике. Однако критерии эффективности в них не имеют единого систематического подхода к исследованию результативности инструментов налоговой поддержки, не учитывают показатели функционирования льгот в качестве стимула к развитию различных видов хозяйственной деятельности субъектов предпринимательства. В связи с этим становится невозможным проведение обоснованного расчета целесообразности в отношении действующих или планируемых к введению

¹ См.: Демин А.В. К вопросу об общих принципах налогообложения // Журнал российского права. 2002. № 4. С. 54.

² См.: Березова О.А. Основания прекращения обязанности по уплате налога: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 62.

налоговых льгот (преференций). При этом очевидно, что осуществление оценки эффективности реализации на практике налоговой льготы выступает в качестве необходимого элемента выработки решения, касающегося последующего предоставления определенной льготы или целесообразности введения новой.

Смысл использования оценки при осуществлении мониторинга сводится к получению ответов на ряд вопросов, касающихся:

- последствий применения налоговой льготы для бюджетов различных уровней;
- размеров сокращения прямого финансирования при применении налоговой льготы;
- цели введения льготы для налогоплательщика и того, как она отражается на прибыльности его хозяйственной деятельности;
- влияния льготы на уровень расходов налогоплательщика с учетом показателей инфляции.

Выбор критериев эффективности при анализе результативности налоговых льгот представляет собой сложную проблему, поскольку не всегда возможно прямое измерение эффекта от использования льгот. Часто стимулирующие налоговые меры оказывают сильное отсроченное воздействие и трудно различимы от изменений, вызванных другими экономическими факторами. Кроме того, налоговые меры, направленные на поддержку инноваций, могут не иметь количественных показателей эффективности. Иногда количественные критерии могут приводить к ошибочным выводам, особенно при анализе налоговых систем в странах с низким уровнем налоговой дисциплины. Прежде всего эти меры необходимо сделать понятными и однозначными для предпринимателей.

Так, в юридической литературе и статье 11 Налогового кодекса РФ нет четкого толкования понятий налоговых льгот и преференций.

При осуществлении мониторинга использования налоговых льгот обычно проводится сравнение социально-экономических и прочих

результатов. При этом проведение оценки эффективности и рациональности предоставленных налогоплательщикам налоговых льгот часто направлено на достижение следующих ключевых финансовых целей субъектов РФ¹:

- государственная поддержка отраслей экономики и социальной сферы, инвестиций;
- государственная поддержка производителей социально значимых видов продукции и услуг;
- увеличение платежей в бюджет РФ;
- стимулирование расширения производства и технологий;
- увеличение объемов производства и т.п.

По своей сути применение налогоплательщиком налоговых льгот представляет собой законный способ снижения им своих налоговых обязательств перед государством, однако их законный характер не исключает недобросовестного поведения налогоплательщика. И это является достаточно актуальной проблемой, так как практическая реализация налоговых льгот предполагает постоянный учет потенциальных возможностей злоупотребления ими.

Необходимо понимать и то, что любые изменения в отношении применения налогоплательщиком определенной льготы автоматически влекут актуализацию налоговыми органами дополнительных мер контроля и, как следствие, появление дополнительных затрат, связанных с их администрированием², что непосредственно отражается на их эффективности.

Следовательно, осуществление оценки эффективности может выступать как важнейший аргумент в принятии решений относительно дальнейшего предоставления конкретной льготы или целесообразности введения новых.

¹ См.: *Осетрова Н.И.* Генезис терминов «налоговая система», «налогообложение», «налоговое администрирование» // Вестник Финансовой академии. 2008. № 1 (45). С. 18.

² См.: *Котик С.В.* Роль финансового мониторинга в повышении уровня экономической безопасности фондовой биржи как коммерческого предприятия // Управление собственностью: теория и практика. 2012. № 3. С. 7.

В соответствии с Основными направлениями налоговой политики Российской Федерации на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов¹ была предусмотрена отмена установленной на федеральном уровне системы налоговых льгот, оказывающих воздействие на региональные и местные налоги, а также последующая передача соответствующих полномочий на уровень регионов или муниципалитетов. Однако с учетом значимости федерального регулирования решение об отказе от федеральных налоговых льгот для данных налоговых категорий может оказаться неэффективным.

Видится нецелесообразным и отказ от введения на федеральном уровне новых налоговых льгот, касающихся региональных и местных налогов, в которых в будущем должна возникнуть необходимость. В рамках данного подхода федеральный бюджет может предусматривать возмещение налоговых потерь региональных и местных бюджетов, связанных с применением подобных налоговых льгот, путем предоставления трансфертов из федерального бюджета. Выпадающими доходами рассматриваются суммы упущенных доходов при предоставлении скидок, льгот и в других случаях, когда в соответствии с законодательством Российской Федерации начисленные доходы, включая денежные взыскания (пени, штрафы, неустойки), подлежат снижению².

В данном контексте актуальным является распространение концепции «двойного ключа» на механизмы налоговых льгот, установленные на федеральном уровне и оказывающие влияние на региональные и местные налоговые обязательства. Этот принцип реализуется в рамках Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов в отношении определенных видов

¹ См.: Официальный сайт Министерства финансов РФ. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=116206&ysclid=lsmwzagcjk572435275 (дата обращения: 04.10.2022).

² См.: Постановление Правительства РФ от 12 июля 2021 г. № 1161 «Об утверждении методики распределения дотаций бюджетам субъектов Российской Федерации в целях частичной компенсации выпадающих доходов бюджетов субъектов Российской Федерации от применения инвестиционного налогового вычета на 2021 год» // СЗ РФ. 2021. № 29, ч. 1, ст. 5665.

налоговых льгот и преференций, включая расчет налоговых обязательств организаций и физических лиц.

В 2020 г. условия реализации экономической политики России принципиально изменились в связи с глобальной пандемией новой коронавирусной инфекции. Меры, направленные на сдерживание ее распространения, привели к беспрецедентному в послевоенной истории сокращению экономической активности в мире и вызвали глубокое падение на глобальных сырьевых и финансовых рынках.

По данным Единого реестра субъектов малого и среднего предпринимательства (nalog.ru), в 2021 г. в России наблюдался рост числа таких субъектов. Вместе с тем ситуация кардинально различалась в разных регионах, что объясняется не только общими для всех проблемами экономики, но и реализованными в течение года отдельными субъектами РФ мерами поддержки, из-за чего некоторые предприятия стали перерегистрироваться в других регионах¹.

Основные направления налоговой политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов² ориентированы на содействие борьбе с пандемией и ее последствиями посредством создания условий для быстрого восстановления экономики с минимальными потерями для потенциала развития.

Пункт 5 статьи 3 Закона о развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации³ определяет понятие поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства как деятельность органов государственной власти Российской Федерации, органов государственной власти субъектов РФ, органов местного самоуправления и функционирование инфраструктуры поддержки субъектов

¹ См.: *Васильев А.М.* Правовые категории. Методологические аспекты разработки системы категорий теории права. М., 1976. С. 61.

² См.: Официальный сайт Министерства финансов РФ. URL: <https://minfin.gov.ru> (дата обращения: 01.05.2022).

³ См.: Федеральный закон от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства» (в ред. от 12 декабря 2023 г.).

малого и среднего предпринимательства, направленные на реализацию мероприятий, предусмотренных федеральными, региональными и муниципальными программами развития субъектов малого и среднего предпринимательства.

Проведенный анализ позволил выявить несколько основных недостатков существующего механизма мониторинга налоговых льгот:

- в настоящее время существует значительное разнообразие методов мониторинга, которые применяются в различных отраслях промышленности и регионах Российской Федерации;
- применение различных критериев и показателей финансовой активности часто приводит к противоречивым результатам мониторинга налоговых стимулов;
- отсутствие единого механизма мониторинга для конкретных отраслей промышленности или сельского хозяйства, который учитывал бы их уникальные характеристики;
- отсутствие нормативно установленного механизма мониторинга налоговых стимулов.

Указанные недостатки препятствуют установлению общей основы для разработки согласованных механизмов в субъектах Российской Федерации и реализации единых процедур мониторинга мер налогового стимулирования как интегральной части налоговой системы страны. Эффективными мерами налогового стимулирования следует считать те, которые способны воздействовать на определенные сферы экономики или конкретные отрасли, при этом обеспечивая положительный финансовый результат для всех уровней бюджета. Повышение эффективности таких мер является взаимным процессом, который затрагивает как государство, так и налогоплательщиков. С одной стороны, эти меры должны способствовать пополнению бюджета, а с другой стимулировать развитие предпринимательства, создание новых рабочих мест, снижение социальной напряженности и прочее. Реализация

таких мер позволит государству увеличить объемы налоговых поступлений в будущем.

Повышение эффективности мер налогового стимулирования требует комплексного подхода, включающего в себя не только финансовые аспекты, но и социально-экономические последствия. Эффективные меры стимулирования должны быть направлены на стимулирование инвестиций, инноваций и развитие ключевых отраслей экономики. Это, в свою очередь, способствует устойчивому экономическому росту, улучшению инвестиционного климата и снижению бюрократических барьеров для предпринимателей. Такой подход не только создает благоприятные условия для развития бизнеса, но и обеспечивает устойчивость и эффективность налоговой системы в целом.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Сельское хозяйство на протяжении всей истории Российского государства имело большое значение как для страны, общества, так и для конкретного человека. Думается, что данный факт обусловлен тем, что сельское хозяйство позиционируется в качестве весьма надежного источника продовольственной безопасности страны, способного поддерживать ее экономику. Особый интерес исследователей к вопросу налогово-правового стимулирования сельскохозяйственных товаропроизводителей не является случайным и с каждым годом становится актуальнее. Однако некоторые аспекты все еще остаются неразрешенными. К числу проблемных вопросов следует отнести налогово-правовое стимулирование субъектов малого предпринимательства в сельскохозяйственной деятельности.

Исследование, проведенное в рамках настоящей диссертации, продемонстрировало сохраняющуюся актуальность проблемы правового механизма налогообложения в условиях стимулирования малого предпринимательства в сельском хозяйстве Российской Федерации.

Ретроспективный анализ становления и развития налогово-правового стимулирования субъектов малого предпринимательства в сельскохозяйственной сфере показал, что данный институт прошел достаточно длительный и сложный исторический путь развития. Вместе с тем на протяжении всего периода формирования системы налогово-правового стимулирования сельскому хозяйству отводилась особая роль, эта сфера деятельности всегда имела определяющее значение для развития различных сфер жизнедеятельности общества и государства.

Проведенное исследование позволило сформулировать понятие механизма налогово-правового стимулирования субъектов малого предпринимательства в сельском хозяйстве, что имеет особую значимость для доктрины налогового права и правоприменительной практики. Так, механизм налогово-правового стимулирования субъектов малого предпринимательства

в сельскохозяйственной сфере представляет собой модель взаимодействия институциональных и правовых методов государственного воздействия на налоговые правоотношения, направленную на достижение планируемых качественных и количественных показателей в сфере осуществления сельскохозяйственной деятельности субъектами малого предпринимательства.

Важным аспектом в контексте исследования налогово-правового стимулирования субъектов малого предпринимательства в сельскохозяйственной сфере являлось выявление особенностей налогово-правового стимулирования сельскохозяйственной деятельности в Российской Федерации. Одной из таких особенностей выступает возможность применения сельскохозяйственными товаропроизводителями специального налогового режима – единого сельскохозяйственного налога.

Юридическая конструкция применения ЕСХН при осуществлении сельскохозяйственной деятельности имеет следующие особенности:

– доходы и расходы для целей определения объекта налогообложения и исчисления налоговой базы по ЕСХН учитываются по кассовому методу, что соответствует рисковому характеру сельскохозяйственной деятельности, сложности планирования ее показателей;

– установление относительно длительного отчетного (полугодие) и налогового периодов, а также сроков уплаты авансового платежа и налога позволяет снизить влияние сезонности сельскохозяйственной деятельности на фактическую способность налогоплательщика уплатить налог в установленный срок;

– налогоплательщик для целей налогообложения вправе учитывать полученные убытки в течение десяти лет, что позволяет снизить влияние рискового характера сельскохозяйственной деятельности;

– размер налоговой ставки в системе элементов ЕСХН обеспечивает конкурентную налоговую нагрузку в отношении прибыли сельскохозяйственных товаропроизводителей;

– критерии определения налогоплательщика ЕСХН основаны на классификации продукции, операциях с ней, а также доле доходов от реализации такой продукции в общей сумме доходов налогоплательщика, что позволяет достаточно точно определить субъекта налогообложения.

Малоисследованным и весьма дискуссионным вопросом, затронутым в рамках проведения исследования, является вопрос о том, что следует считать целью и задачами правового механизма налогообложения. Ответ на данный вопрос необходим для формирования общего понимания сущности и значения правового механизма налогообложения.

Цель правового механизма налогообложения – обеспечение эффективности существующих налогово-правовых норм, осуществление контроля за их реализацией для удовлетворения интересов государства, организаций, физических лиц и общества в целом.

Задачи правового механизма налогообложения сельскохозяйственной деятельности:

– обеспечение эффективного взимания налогов в сфере сельскохозяйственной деятельности;

– создание оптимальных условий налогообложения субъектов малого предпринимательства в сельскохозяйственной сфере;

– стимулирование отечественного производства и инновационного развития сельскохозяйственной деятельности с помощью закрепленных в законодательстве налоговых стимулов;

– обеспечение защиты добросовестных сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Сформулированные задачи могут быть использованы в качестве критериев при определении эффективности мер налогово-правового стимулирования.

Эффективность налогово-правового стимулирования субъектов малого предпринимательства в сельскохозяйственной деятельности определяется следующими показателями:

- увеличение количества сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- рост доходности сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- рост занятости в сельском хозяйстве;
- повышение уровня конкурентоспособности на рынке сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- повышение качества сельскохозяйственной продукции.

Формирование и развитие правового механизма налогообложения сельскохозяйственной деятельности должно быть ориентировано на повышение интереса к предпринимательству в сельскохозяйственной сфере, поскольку именно сельское хозяйство выступает в качестве основного источника формирования продовольственной безопасности нашей страны.

С целью повышения эффективности сельскохозяйственного производства на основании действующего ЕСХН необходимо нивелировать положения, ограничивающие налогоплательщиков в получении статуса сельскохозяйственных товаропроизводителей, а именно увеличить период, за который определяется доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции, для определения статуса сельскохозяйственного товаропроизводителя.

Основным инструментом налогово-правового стимулирования малого и среднего предпринимательства в сельскохозяйственной деятельности является установление субъектами РФ пониженных налоговых ставок по упрощенной и патентной системам налогообложения, в зависимости от величины получаемого дохода, количества работников, конкретного вида деятельности, требующего государственной поддержки (исходя из региональных особенностей развития сельского хозяйства).

Помимо изложенного, в рамках настоящего исследования были выдвинуты положения по совершенствованию действующего законодательства. Думается, что предложенные изменения в Налоговый кодекс РФ способны решить ряд проблем правового регулирования налогово-правового стимулирования субъектов малого

предпринимательства в сфере сельскохозяйственной деятельности, усовершенствовать нормы права, способствовать увеличению общего количества субъектов малого предпринимательства в сельскохозяйственной деятельности.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ И ИСТОЧНИКОВ

Международные правовые акты

1. Временное положение «О налоге на предпринимательскую деятельность» : принято постановлением Государственного совета КНР от 5 ноября 2008 г. № 540 (неофиц. адапт. пер. в ред. от 1 июня 2012 г.) [Электронный ресурс]. – URL: http://pavel.bazhanov.pro/files/China_Business_Tax_Statute_Revised_2008_Russian_translation.pdf (дата обращения: 02.02.2022).
2. Договор о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза (подписан в г. Москве 11 апреля 2017 г.) [Электронный ресурс] // Официальный интернет-портал правовой информации. – URL: <http://www.pravo.gov.ru>, 09.01.2018 (дата обращения: 14.06.2023).

Нормативные правовые акты и другие официальные документы

Российской Федерации

3. Конституция Российской Федерации : принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (с изм., одобр. в ходе общерос. голосования 1 июля 2020 г.) [Текст] // Рос. газ. – 1993. – 25 дек.; Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2020. – № 11, ст. 1416.
4. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ (в ред. от 25 декабря 2023 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2002. – № 30, ст. 3012; 2024. – № 1, ч. 1, ст. 48.
5. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (в ред. от 26 февраля 2024 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31, ст. 3823; 2024. – № 10, ст. 1311.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 26 февраля 2024 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31, ст. 3824; 2024. – № 10, ст. 1314.

7. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. от 23 марта 2024 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2000. – № 32, ст. 3340; 2024. – № 13, ч. 1, ст. 1681.

8. Федеральный закон от 8 декабря 1995 г. № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации» (в ред. от 4 августа 2023 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1995. – № 50, ст. 4870; 2023. – № 32, ч. 1, ст. 6190.

9. Федеральный закон от 8 мая 1996 г. № 41-ФЗ «О производственных кооперативах» (в ред. от 5 апреля 2021 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1996. – № 20, ст. 2321; 2021. – № 15, ч. 1, ст. 2437.

10. Федеральный закон от 9 июля 2002 г. № 83-ФЗ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей» (в ред. от 21 июля 2014 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2002. – № 28, ст. 2787; 2014. – № 30, ч. 1, ст. 4227.

11. Федеральный закон от 24 июля 2002 г. № 104-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» (в ред. от 2 июля 2021 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2002. – № 30, ст. 3021; 2021. – № 27, ч. 1, ст. 5133.

12. Федеральный закон от 11 июня 2003 г. № 74-ФЗ «О крестьянском (фермерском) хозяйстве» (в ред. от 6 декабря 2021 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2003. – № 24, ст. 2249; 2021. – № 50, ст. 8414.

13. Федеральный закон «О личном подсобном хозяйстве» от 7 июля 2003 г. (в ред. от 4 августа 2023 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2003. № 28, ст. 2881; 2023. – № 32, ч. 1, ст. 6186.

14. Федеральный закон от 29 декабря 2006 г. № 264-ФЗ «О развитии сельского хозяйства» (в ред. от 4 августа 2023 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2007. – № 1, ч. 1, ст. 27; 2023. – № 32, ч. 2, ст. 6217.

15. Федеральный закон от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (в ред. от 12 декабря 2023 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2007. – № 31, ст. 4006; 2023. – № 51, ст. 9151.

16. Федеральный закон от 23 июня 2016 г. № 222-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2016. – № 26, ч. 1, ст. 3891.

17. Письмо Минфина России от 30 марта 2012 г. № 03-11-06/1/06 [Электронный ресурс] // Российский налоговый портал. – URL: http://taxpravo.ru/zakonodatelstvo/statya-187436-pismo_minfina_rf_ot_30_marta_2012_g_n_03_11_06_1_06 (дата обращения: 15.04.2022).

18. Письмо ФНС России от 1 декабря 2020 г. № СД-4-3/19767 «О внесении изменений в главу 26.5 НК РФ» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/about_nalog/102 (дата обращения: 02.06.2023).

Законодательство субъектов Российской Федерации

19. Закон Белгородской области от 14 июля 2010 г. № 367 «Об установлении ставок налога, взимаемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, на территории Белгородской области» (в ред. от 5 апреля 2021 г.) [Электронный ресурс] // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов Консорциум «Кодекс». – URL: <https://docs.cntd.ru/document/469026234> (дата обращения: 15.07.2023).

20. Закон города Севастополя от 25 ноября 2021 г. № 675-ЗС «О внесении изменений в Закон города Севастополя от 25 октября 2017 года № 370-ЗС "Об установлении налоговой ставки 0 процентов для налогоплательщиков – индивидуальных предпринимателей при применении упрощенной и (или) патентной системы налогообложения на территории города Севастополя» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn92/about_fts/docs/11829464/ (дата обращения: 15.07.2023).

21. Закон Еврейской автономной области от 29 апреля 2022 г. № 88-ОЗ «Об установлении на 2022 год налоговых ставок категориям налогоплательщиков, определяющих в качестве объекта налогообложения доходы при применении упрощенной системы налогообложения» (в ред. от 6 декабря 2022 г.) [Электронный ресурс] // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов Консорциум «Кодекс». – URL: <https://docs.cntd.ru/document/406041022> (дата обращения: 05.06.2023).

22. Закон Ивановской области от 28 октября 2022 г. № 50-ОЗ «О внесении изменений в статью 1 Закона Ивановской области "О налоговых ставках при упрощенной системе налогообложения"» [Электронный ресурс] // Официальное опубликование правовых актов. – URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/3700202210310003> (дата обращения: 15.07.2023).

23. Закон Иркутской области от 7 июля 2022 г. № 52-О «О внесении изменений в Закон Иркутской области "Об особенностях налогообложения при применении упрощенной системы налогообложения"» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn38/about_fts/docs/12370425/ (дата обращения: 15.07.2023).

24. Закон Карачаево-Черкесской Республики от 30 ноября 2020 г. № 81-РЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты

Карачаево-Черкесской Республики» [Электронный ресурс] // Официальное опубликование правовых актов. – URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0900202011300001> (дата обращения: 15.07.2023).

25. Закон Кемеровской области от 23 ноября 2018 г. № 91-ОЗ «Об установлении налоговой ставки единого сельскохозяйственного налога на территории Кемеровской области» [Электронный ресурс] // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов Консорциум «Кодекс». – URL: <https://docs.cntd.ru/document/550254790> (дата обращения: 01.03.2023).

26. Закон Костромской области от 21 декабря 2021 г. № 169-7-ЗКО «Об установлении ставки налога, взимаемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения на 2022 год» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn44/about_fts/docs/11965516/ (дата обращения: 15.07.2023).

27. Закон Красноярского края от 19 ноября 2020 г. № 10-4347 «Об установлении на территории Красноярского края налоговых ставок при применении упрощенной системы налогообложения для отдельных категорий налогоплательщиков (с изм. на 26 мая 2022 г.)» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn24/about_fts/docs/10308040/ (дата обращения: 15.07.2023).

28. Закон Липецкой области от 26 декабря 2022 г. № 256-ОЗ «О внесении изменений в статьи 2 и 4 Закона Липецкой области "Об установлении налоговой ставки для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения"» [Электронный ресурс] // Официальное опубликование правовых актов. – URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/4800202212290021> (дата обращения: 15.07.2023).

29. Закон Московской области от 27 августа 2018 г. № 145/2018-ОЗ «Об установлении ставки единого сельскохозяйственного налога на территории Московской области» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Московской областной думы. – URL: https://www.mosoblduma.ru/Zakoni/Zakoni_Moskovskoj_oblasti/d30ed313-8e48-4254-8966-71cca88106a9 (дата обращения: 01.03.2023).

30. Закон Мурманской области от 29 марта 2022 г. № 2741-01-ЗМО «О внесении изменений в Закон Мурманской области "Об установлении дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков по налогу, взимаемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения"» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn51/about_fts/docs/12118649/ (дата обращения: 15.07.2023).

31. Закон Орловской области от 31 августа 2021 г. № 2655-ОЗ «Об установлении на 2022–2024 годы налоговых ставок для отдельных категорий налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn57/about_fts/docs/11296127/ (дата обращения: 15.07.2023).

32. Закон Пензенской области от 7 сентября 2022 г. № 3873-ЗПО «О внесении изменений в Закон Пензенской области "Об установлении налоговых ставок отдельным категориям налогоплательщиков при применении упрощенной системы налогообложения"» [Электронный ресурс] // Официальное опубликование правовых актов. – URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/5800202209070008> (дата обращения: 15.07.2023).

33. Закон Пермского края от 9 ноября 2022 г. № 127-ПК «О внесении изменений в Закон Пермского края "Об установлении налоговых ставок для

отдельных категорий налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, и о внесении изменений в Закон Пермской области "О налогообложении в Пермском крае"» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn59/about_fts/docs/13060250/ (дата обращения: 15.07.2023).

34. Закон Псковской области от 30 ноября 2021 г. № 2217-ОЗ «О внесении изменений в Закон Псковской области "О ставках налога, взимаемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения" и статью 2.1 Закона Псковской области "О патентной системе налогообложения"» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn60/about_fts/docs/11695227/ (дата обращения: 15.07.2023).

35. Закон Республики Алтай от 3 июля 2009 г. № 26-РЗ «Об установлении налоговых ставок по налогу, взимаемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, для отдельных категорий налогоплательщиков» (в ред. от 7 ноября 2022 г.) [Электронный ресурс] // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов Консорциум «Кодекс». – URL: <https://docs.cntd.ru/document/895212084> (дата обращения: 15.07.2023).

36. Закон Республики Бурятия от 26 ноября 2002 г. № 145-III «О некоторых вопросах налогового регулирования в Республике Бурятия, отнесенных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах к ведению субъектов Российской Федерации» (в ред. от 6 марта 2023 г.) [Электронный ресурс] // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов Консорциум «Кодекс». – URL: <https://docs.cntd.ru/document/802036618> (дата обращения: 05.08.2023).

37. Закон Республики Дагестан от 6 мая 2009 г. № 26 «О ставке налога при применении упрощенной системы налогообложения» (в ред.

от 10 июня 2022 г.) [Электронный ресурс] // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов Консорциум «Кодекс». – URL: <https://docs.cntd.ru/document/895204344> (дата обращения: 05.06.2023).

38. Закон Республики Ингушетия от 29 декабря 2018 г. № 53-рз «О налоговой ставке для отдельных категорий налогоплательщиков при применении упрощенной системы налогообложения на территории Республики Ингушетия» (в ред. от 7 июля 2023 г.) [Электронный ресурс] // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов Консорциум «Кодекс». – URL: <https://docs.cntd.ru/document/550309736> (дата обращения: 10.09.2023).

39. Закон Республики Саха (Якутия) от 7 ноября 2013 г. № 1231-З № 17-V «О налоговой политике Республики Саха (Якутия)» (с изм. на 30 ноября 2022 г.) [Электронный ресурс] // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов Консорциум «Кодекс». – URL: <https://docs.cntd.ru/document/460209276> (дата обращения: 07.07.2023).

40. Закон Республики Тыва от 10 июля 2009 г. № 1541 ВХ-2 «О налоговых ставках при применении упрощенной системы налогообложения» (в ред. от 9 июня 2018 г.) [Электронный ресурс] // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов Консорциум «Кодекс». – URL: <https://docs.cntd.ru/document/895214579> (дата обращения: 07.07.2023).

41. Закон Республики Хакасия от 8 апреля 2022 г. № 20-ЗРХ «О налоговой ставке при применении системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (Единого сельскохозяйственного налога) на территории Республики Хакасия и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Республики Хакасия о налогах» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn19/about_fts/docs/12448651/ (дата обращения: 15.07.2023).

42. Закон Смоленской области от 24 ноября 2022 г. № 141-з «О внесении изменений в статью 2 областного закона "О налоговых ставках для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, в случае если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов"» [Электронный ресурс] // Официальное опубликование правовых актов. – URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/6700202211240021> (дата обращения: 15.07.2023).

43. Закон Тамбовской области от 27 ноября 2015 г. № 587-З «Об установлении дифференцированных налоговых ставок отдельным категориям налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, использующих в качестве объекта налогообложения доходы» (в ред. от 5 июля 2023 г.) [Электронный ресурс] // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов Консорциум «Кодекс». – URL: <https://docs.cntd.ru/document/467403229> (дата обращения: 15.09.2023).

44. Закон Удмуртской Республики от 29 ноября 2017 г. № 66-РЗ «Об установлении налоговых ставок налогоплательщикам, выбравшим в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, при применении упрощенной системы налогообложения» (с изм. на 17 июля 2023 г.) [Электронный ресурс] // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов Консорциум «Кодекс». – URL: <https://docs.cntd.ru/document/453159175> (дата обращения: 07.09.2023).

45. Закон Ярославской области от 26 декабря 2022 г. № 81-з «О внесении изменения в статью 1-1 Закона Ярославской области "О применении упрощенной системы налогообложения на территории Ярославской области"» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn76/about_fts/docs/13690414/ (дата обращения: 15.07.2023).

Подзаконные акты Российской Федерации

46. Постановление Правительства РФ от 25 июля 2006 г. № 458 «Об отнесении видов продукции к сельскохозяйственной продукции и к продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства» (в ред. от 3 июня 2023 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2006. – № 31, ч. 1, ст. 3500; 2023. – № 24, ст. 4325.

47. Постановление Правительства РФ от 4 апреля 2016 г. № 265 «О предельных значениях дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства» [Текст] // Рос. газ. – 2016. – № 76. – 11 апр.

48. Постановление Правительства РФ от 12 июля 2021 г. № 1161 «Об утверждении методики распределения дотаций бюджетам субъектов Российской Федерации в целях частичной компенсации выпадающих доходов бюджетов субъектов Российской Федерации от применения инвестиционного налогового вычета на 2021 год» [Электронный ресурс] // Официальное опубликование правовых актов. – URL: <http://publication.pravo.gov.ru/document/0001202107140019> (дата обращения: 17.04.2023).

49. Указ Президента РФ от 20 мая 2011 г. № 657 «О мониторинге правоприменения в Российской Федерации» (вместе с Положением о мониторинге правоприменения в Российской Федерации) (в ред. от 9 октября 2023 г.) [Электронный ресурс] // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс». – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=459094#GA9Ap8UvfCj95FmP> (дата обращения: 17.11.2023).

Нормативные правовые акты, утратившие силу

50. Федеральный закон от 14 июня 1995 г. № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской

Федерации» (в ред. от 2 февраля 2006 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1995. – № 25, ст. 2343.

51. Федеральный закон от 29 декабря 1995 г. № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1996. – № 1, ст. 15.

52. Закон СССР от 30 июня 1987 г. «О государственном предприятии (объединении)» [Электронный ресурс] // Справ.-правовая система «Контур.Норматив». – URL: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=35638> (дата обращения: 15.05.2023).

53. Закон РСФСР от 21 декабря 1990 г. № 438-1 «О социальном развитии села» (в ред. от 28 апреля 1993 г.) [Электронный ресурс] // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_4602/ (дата обращения: 15.05.2023).

54. Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (в ред. от 11 ноября 2003 г.) [Текст] // Ведомости СНД РФ и ВС РФ. – 1992. – № 11, ст. 527; СЗ РФ. – 2003. – № 46, ч. 1, ст. 4444.

55. Указ Президиума ВС СССР от 29 декабря 1941 г. «О военном налоге» [Электронный ресурс] // Электронная библиотека исторических документов. – URL: <https://docs.historyrussia.org/ru/nodes/242654-o-voennom-naloge-ukaz-prezidiuma-verhovnogo-soveta-sssr-ot-29-dekabrya-1941-g> (дата обращения: 15.03.2023).

56. Указ Президиума ВС СССР от 11 августа 1948 г. «О подоходном налоге с колхозов» [Электронный ресурс] // Электронная библиотека исторических документов. – URL: <https://docs.historyrussia.org/ru/nodes/246028-o-podohodnom-naloge-s-kolhozov->

ukaz-prezidiuma-verhovnogo-soveta-sssr-ot-11-avgusta-1948-g (дата обращения: 15.03.2023).

57. Указ Президиума ВС СССР от 12 сентября 1957 г. «О подоходном налоге с колхозов» [Электронный ресурс] // Электронная библиотека исторических документов. – URL: <http://docs.historyrussia.org/ru/nodes/246088> (дата обращения: 15.03.2023).

58. Указ Президиума ВС СССР от 10 апреля 1965 г. «О подоходном налоге с колхозов» [Электронный ресурс] // Электронная библиотека исторических документов. – URL: <http://docs.historyrussia.org/ru/nodes/355424> (дата обращения: 02.03.2023).

59. Постановление ЦИК СССР, СНК СССР от 23 февраля 1930 г. «Положение о едином сельско-хозяйственном налоге» [Электронный ресурс] // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс». – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ESU;n=26726#qYpQH9UYPiAJ4Y3F1> (дата обращения: 02.03.2023).

60. Постановление ЦИК СССР № 15, СНК СССР № 701 от 3 сентября 1931 г. «Об утверждении положения об отчислении в доход государства прибылей государственных предприятий» [Электронный ресурс] // Электронная библиотека исторических документов. – URL: https://www.libussr.ru/doc_ussr/ussr_3779.htm (дата обращения: 02.03.2023).

61. Постановление Госстандарта России от 6 августа 1993 г. № 17 «Об утверждении Общероссийского классификатора видов экономической деятельности, продукции и услуг» [Электронный ресурс] // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_13844/ (дата обращения: 15.04.2023).

Материалы правоприменительной практики

62. Постановление Конституционного Суда РФ от 10 июля 2017 г. № 19-П по делу о проверке конституционности положений подпункта 2 пункта

2 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации и Перечня кодов видов товаров для детей в соответствии с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Таможенного союза, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов при ввозе на территорию Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Мишутка» [Электронный ресурс] // Официальный портал Конституционного Суда РФ. – URL: <https://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision279491.pdf> (дата обращения: 01.07.2023).

63. Определение Конституционного Суда РФ от 7 февраля 2002 г. № 37-О «По жалобе гражданина Кривихина Сергея Васильевича на нарушение его конституционных прав положениями абзаца третьего статьи 143 и пункта 2 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Официальный портал Конституционного Суда РФ. – URL: <https://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision32267.pdf> (дата обращения: 05.03.2022).

64. Определение Конституционного Суда РФ от 17 июля 2007 г. № 544-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы садоводческого некоммерческого товарищества "Минтрансстроевец-4" на нарушение конституционных прав и свобод положениями подпункта "а" пункта 3 статьи 1 Федерального закона «О внесении изменений в главу 24 части второй Налогового кодекса Российской Федерации, Федеральный закон "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс». – URL: <https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=71119&dst=100007&demo=1> (дата обращения: 01.06.2023).

65. Определение Верховного Суда РФ от 14 августа 2018 г. № 309-КГ18-11179 по делу № А60-27727/2017 [Электронный ресурс] // Законы,

кодексы и нормативно-правовые акты Российской Федерации. – URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-14082018-n-309-kg18-11179-po-delu-n-a60-277272017/> (дата обращения: 01.08.2023).

66. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 31 мая 2022 г. № Ф02-1805/2022 по делу № А19-18688/2020 [Электронный ресурс] // Федеральные арбитражные суды. – URL: <https://m.kad.arbitr.ru/Kad/Card/848c2bec-55f6-4a00-8916-06298d2d3be5> (дата обращения: 01.12.2022).

67. Постановление Арбитражного суда Московского округа по делу А40-40587/2017 от 7 декабря 2017 г. [Электронный ресурс] // Федеральные арбитражные суды. – URL: <https://m.kad.arbitr.ru/Kad/Card/e256a371-5cf3-4e96-9813-9407fd5939b9> (дата обращения: 10.05.2023).

68. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 13 октября 2022 г. № Ф05-24430/2022 по делу № А40-284214/2021 [Электронный ресурс] // Федеральные арбитражные суды. – URL: <https://m.kad.arbitr.ru/Kad/Card/174c3314-3587-4c19-885a-e73579e01c57> (дата обращения: 01.12.2022).

69. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 25 октября 2022 г. № Ф05-25677/2022 по делу № А40-17174/2022 [Электронный ресурс] // Федеральные арбитражные суды. – URL: <https://m.kad.arbitr.ru/Kad/Card/cc038b0e-3ca5-4223-b4f4-c2012c41d500> (дата обращения: 01.12.2022).

70. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 25 января 2018 г. № Ф03-5157/2017 [Электронный ресурс] // Федеральные арбитражные суды. – URL: <https://m.kad.arbitr.ru/Kad/Card/1bf37e62-5475-471e-adee-4c8a284c6569> (дата обращения: 01.12.2022).

71. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 19 апреля 2023 г. № Ф04-1619/2023 по делу № А27-16073/2022 [Электронный ресурс] // Справ.-правовая система «Гарант». – URL: <https://base.garant.ru/38320008> (дата обращения: 01.08.2023).

72. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 21 мая 2019 г. № Ф04-2104/2019 по делу № А46-11800/2018 [Электронный ресурс] // Картотека арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/5ca94088-ecff-452d-bd79-da556979c6d1/3b8d1a36-58b2-4505-95a4-742ea7dbb581/A46-11800-2018_20190521_Postanovlenie_kassacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 01.08.2023).

73. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 16 июля 2019 г. № Ф06-49281/2019 № А55-26327/2018 [Электронный ресурс] // Картотека арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/0cd522bf-77a7-4846-b197-ebbcf9bd1e66/a8dd52ff-6f58-42b6-91d7-96c095c92555/A55-26327-2018_20190716_Postanovlenie_kassacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 01.04.2022).

74. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 21 февраля 2019 г. № Ф06-43073/19 по делу № А57-1290/2018 [Электронный ресурс] // Экономика и жизнь. – URL: <https://www.eg-online.ru/document/adjudication/398939> (дата обращения: 01.04.2022).

75. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 28 февраля 2017 г. № А54-6023/2015 [Электронный ресурс] // Картотека арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/587dae57-599c-4bd8-94fb-27ae71e75f35/eaeb2344-0ffd-4cf1-b8b3-f7d5b3e119e8/A54-6023-2015_20170228_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 01.04.2022).

Монографии, учебники, учебные пособия, комментарии

76. *Алексеев, С.С.* Общая теория права : курс : в 2 т. [Текст] / С.С. Алексеев. – М. : Юрид. лит., 1982. – Т. 2. – 360 с.

77. *Алексеев, С.С.* Механизм правового регулирования в социалистическом государстве [Текст] / С.С. Алексеев. – М., 1966. – 187 с.

78. *Барулин, С.В.* Налоговая политика России / С.В. Барулин, А.В. Макрушин, В.А. Тимошенко. – Саратов : Сателлит, 2004. – 167 с.
79. *Бахметова, Г.Ш.* Переписи и текущий учет населения [Текст] / Г.Ш. Бахметова. – М. : Изд-во Моск. гос. ун-та, 1988. – 51 с.
80. *Бахрах, Д.Н.* Административное право России : учебник [Текст] / Д.Н. Бахрах. – М. : Эксмо, 2007. – 528 с.
81. *Беликов, Е.Г.* Финансовое право и его институты: проблемы социальной эффективности : монография [Текст] / Е.Г. Беликов; под ред. Е.В. Покачаловой. – М. : Юрлитинформ, 2016. – 292 с.
82. *Брызгалин, А.В.* Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации [Текст] / А.В. Брызгалин. – М. : Аналитика-Пресс, 1999. – 592 с.
83. *Васильев, А.М.* Правовые категории. Методологические аспекты разработки системы категорий теории права [Текст] / А.М. Васильев. – М., 1976. – 284 с.
84. *Васянина, Е.Л.* Фискальное право России : монография [Текст] / Е.Л. Васянина / под ред. Запольского С.В. – М. : КОНТРАКТ, 2013. – 152 с.
85. *Венгеров, А. Б.* Теория государства и права : учебник [для юрид. вузов] [Текст] / А.Б. Венгеров. – 4-е изд., стер. – М. : Омега-Л, 2007. – 608 с.
86. *Винницкий, Д.В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики [Текст] / Д.В. Винницкий. – СПб. : Юрид. центр «Пресс», 2003. – 396 с.
87. *Винницкий, Д.В.* Субъекты налогового права [Текст] / Д.В. Винницкий. – М. : Норма, 2000. – 192 с.
88. Государственные финансы России: XIX – первая четверть XXI века [Текст]. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 304 с.
89. *Грачева, Е.Ю.* Финансовое право России [Текст] / Е.Ю. Грачева, Н.А. Куфакова, С.Г. Пепеляев. – М. : ТЕИС, 1995. – 231 с.
90. *Грачева, Е.Ю.* Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля [Текст] / Е.Ю. Грачева. – М., 2000. – 376 с.

91. *Гриценко, В.В.* Теория российского налогового права: современные проблемы [Текст] / В.В. Гриценко. – Саратов : Изд-во Саратов. гос. акад. права, 2005. – 440 с.
92. *Демин, А.В.* Налоговое право России : учеб. пособие [Текст] / А.В. Демин. – Красноярск : Юрид. институт, 2006. – 463 с.
93. *Довгая, О.В.* Налоговое стимулирование деятельности малых предприятий [Текст] / О.В. Довгая, И.Б. Миронова. – Хабаровск : ХГАЭП, 2006. – 143 с.
94. *Дубинский, А.М.* Налоговые органы России : монография [Текст] / А.М. Дубинский / под ред. Запольского С.В. – М. : КОНТРАКТ, 2014. – 112 с.
95. *Евстигнеев, Е.Н.* Основы налогового планирования : учеб. пособие [Текст] / Е.Н. Евстигнеев. – СПб. : Питер, 2004. – 288 с.
96. *Жидкова, Е.Ю.* Налоги и налогообложение : учеб. пособие [Текст] / Е.Ю. Жидкова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Эксмо, 2009. – 480 с.
97. *Ибадова, Л.Т.* Комментарий к Федеральному закону «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» (постатейный) [Текст] / Л.Т. Ибадова. – М. : Волтерс Клувер, 2006. – 272 с.
98. *Иншаков О.В.* Механизм социально-рыночной трансформации и устойчивого развития АПК России [Текст] / О.В. Иншаков. – Волгоград : Изд-во ВолГУ, 1995. – 155 с.
99. *Исаев, А.А.* Очерк теории и политики налогов [Текст] / А.А. Исаев. – Ярославль : Типолитография Г. Фалька, 1887. – 174 с.
100. *Карасева, М.В.* Бюджетное и налоговое право России (политический аспект) [Текст] / М.В. Карасева. – М. : Юристъ, 2003. – 173 с.
101. *Карасева, М.В.* Финансовое правоотношение : монография [Текст] / М.В. Карасева. – М. : Норма, 2001. – 288 с.
102. *Козырин, А.Н.* Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики [Текст] / А.Н. Козырин. – М. : Манускрипт, 1993. – 112 с.

103. *Кулапов, В.Л.* Проблемы теории государства и права : учеб. пособие [Текст] / В.Л. Кулапов. – Саратов : Изд-во Сарат. гос. акад. права, 2009. – 428 с.
104. *Кулишер, И.М.* Очерки финансовой науки [Текст] / И.М. Кулишер. – Пг. : Наука и школа, 1919. – 252 с.
105. *Кустова, М.В.* Налоговое право России. Общая часть : учебник [Текст] / М.В. Кустова, О.А. Ногина, Н.А. Шевелева ; отв. ред. Н.А. Шевелева. – М. : Юрист, 2001. – 490 с.
106. *Кучеров, И.И.* Налоговое право России : курс лекций [Текст] / И.И. Кучеров. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Велби, 2006. – 472 с.
107. *Кучеров, И.И.* Теория налогов и сборов (правовые аспекты) : монография [Текст] / И.И. Кучеров. – М. : ЮрИнфоР, 2009. – 473 с.
108. *Лайченкова, Н.Н.* Стимулы в налоговом праве : монография [Текст] / Н.Н. Лайченкова. – Саратов : Изд-во Сарат. гос. соц.-эконом. ун-та, 2009.
109. *Лутохин, Д.Д.* Граф С.Ю. Витте как министр финансов [Текст] / Д.Д. Лутохин. – Пг., 1915.
110. *Майбуров, И.А.* Теория и история налогообложения : учебник для студентов вузов [Текст] / И.А. Майбуров. – М., 2007. – 495 с.
111. *Марьяхин, Г.А.* Очерки истории налогов с населения в СССР [Текст] / Г.А. Марьяхин. – М. : Финансы, 1964. – 253 с.
112. *Мамедов, Н.Д.* Государственный налоговый контроль в Российской Федерации : монография [Текст] / Н.Д. Мамедов. – СПб. : ГУАП, 2014. – 151 с.
113. *Налоги и налогообложение : учеб. пособие [Текст] / под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. – М. : Юнити, 1998. – 495 с.*
114. *Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая : постатейный комментарий [Текст] / под ред. В.И. Слома, А.М. Макарова. – М. : Статут, 1998. – 397 с.*

115. Налогообложение в системе регулирования деятельности малого бизнеса и его влияние на развитие экономики России [Текст] / Л.А. Дьячкина [и др.] ; под ред. М.В. Романовского и Р.А. Саакяна. – СПб. : Изд-во С.-Петербур. гос. ун-та экономики и финансов, 2008. – 311 с.

116. *Нерсисянц, В.С.* Общая теория государства и права : учебник для юрид. вузов и факультетов [Текст] / В.С. Нерсисянц. – М. : НОРМА : ИН- ФРА-М, 1999. – 552 с.

117. *Оробинская, И.В.* Оптимизация параметров развития производства и налогообложения в интегрированных формированиях АПК [Текст] / А.К. Камалян, А.С. Оробинский, И.В. Оробинская и др. – Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. аграр. ун-та, 2010. – 157 с.

118. *Парыгина, В.А.* Российское налоговое право. Проблемы теории и практики : учеб. пособие [Текст] / В.А. Парыгина. – М., 2005. – 336 с.

119. *Патлаевский, И.* Курс финансового права [Текст] / И. Патлаевский. – Одесса : Типография «Одесский вестник», 1885. – 411 с.

120. *Петрова, Г.В.* Финансовое право : учебник [Текст] / Г.В. Петрова. – М. : Проспект : Велби, 2006. – 280 с.

121. *Поролло, Е.В.* Налоговый контроль: принципы и методы проведения [Текст] / Е.В. Поролло. – М. : Гардарика, 1996. – 158 с.

122. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая [Текст] / под общ. ред. В.И. Слома, А.М. Макарова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Статут, 2000. – 518 с.

123. *Смирнов, Д.А.* Принципы российского налогового права: понятие, формирование, реализация : монография [Текст] / Д.А. Смирнов ; под ред. Н.И. Химичевой. – М. : Юрлитинформ, 2011. – 248 с.

124. *Соколов, А.А.* Теория налогов [Текст] / А.А. Соколов. – М. : Фин. изд-во НКФ СССР, 1928. – 176 с.

125. Теория государства и права : курс лекций [Текст] / под ред. Н.И. Матузова, А. В. Малько. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юристъ, 2006. – 768 с.

126. Теория государства и права : учебник для вузов [Текст] / под ред. М. Рассолова, В.О. Лучина, Б.С. Эбзеева. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 640 с.
127. *Толкушкин, А.В.* История налогов в России : монография [Текст] / А.В. Толкушкин. – М. : Юристъ, 2001. – 432 с.
128. *Толстопятенко, Г.П.* Европейское налоговое право [Текст] / Г.П. Толстопятенко. – М. : НОРМА, 2001. – 336 с.
129. Финансовое право : учебник [Текст] / отв. ред. Н.И. Химичева, Е.В. Покачалова. – 6-е изд., перераб. и доп. – М. : НОРМА : ИНФРА-М, 2017. – 800 с.
130. *Халфина, Р.О.* Общее учение о правоотношении [Текст] / Р.О. Халфина. – М. : Юрид. лит, 1974. – 351 с.
131. *Шитов, В.Н.* История российского Министерства финансов в лицах его руководителей : монография [Текст] / В.Н. Шитов. – Ульяновск : УлГТУ, 2011. – 99 с.
132. *Юткина, Т.Ф.* Налоговедение: от реформы к реформе : монография [Текст] / Т.Ф. Юткина. – М. : Инфра-М, 1999. – 246 с.

Справочная литература

133. Советская историческая энциклопедия : в 16 т. [Текст] / гл. ред. Е.М. Жуков. – М. : Советская энциклопедия, 1961–1976.
134. Современный экономический словарь [Текст] / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 494 с.

Статьи в периодических изданиях, сборниках научных трудов

135. *Адамов, Н.А.* Порядок изменения сроков уплаты налогов и сборов [Текст] / Н.А. Адамов, Н.А. Дорофеева // Налоговое планирование. – 2009. – № 1. – С. 11–21.

136. *Александрова, О.А.* Господдержка аграрной экономики США [Текст] / О.А. Александрова // Финансы. – 2012. – № 3. – С. 67–71.

137. *Бобылева, А.С.* Зарубежный опыт государственного регулирования аграрного сектора экономики и возможности его применения в российской практике [Текст] / А.С. Бобылева // Международный сельскохозяйственный журнал. – 2010. – № 3. – С. 7–9.

138. *Винницкий, Д.В.* Налоговое обязательство и система налогового обязательственного права [Текст] / Д.В. Винницкий // Законодательство. – 2003. – № 7. – С. 22–31.

139. *Генералова, С.В.* Формирование конкурентного потенциала малого предприятия в сельском хозяйстве [Текст] / С.В. Генералова, И.Б. Константинов // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2019. – № 4 (78). – С. 33–36.

140. *Гольш, С.А.* Преимущества и недостатки применения упрощенной системы налогообложения [Текст] / С.А. Гольш, Ю.В. Лазич // Вестник Института экономики и управления Новгородского государственного университета им. Ярослава Мудрого. – 2018. – № 4 (29). – С. 40–45.

141. *Гордеева, О.В.* Инструменты налогового регулирования инновационной деятельности [Текст] / О.В. Гордеева // Налоги. – 2009. – № 48. – С. 7–14.

142. *Демин, А.В.* К вопросу об общих принципах налогообложения [Текст] / А.В. Демин // Журнал российского права. – 2002. – № 4. – С. 54–62.

143. *Еронина, М.А.* Влияние актов Конституционного Суда Российской Федерации на судебное разбирательство налоговых споров [Текст] / М.А. Еронина // Российский судья. – 2014. – № 9. – С. 10–13.

144. *Ефремова, Т.А.* История развития налогообложения сельскохозяйственных земель в России [Текст] / Т.А. Ефремова, Н.А. Малахова // Проблемы финансирования, кредитования и налогообложения. – Серия : Экономические науки. – М., 2007. – С. 107–109.

145. *Желдыбина, Т.А.* Оптимизация правотворческой деятельности под влиянием судебного правотворчества [Текст] / Т.А. Желдыбина // Российский судья. – 2016. – № 4. – С. 54–58.

146. *Зарипова, Н.Д.* Анализ практики налогового регулирования в зарубежных странах [Текст] / Н.Д. Зарипова // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 19. – С. 44–50.

147. *Иванова, Ю.Н.* Развитие механизма государственного регулирования деятельности предприятий АПК посредством налогообложения [Текст] / Ю.Н. Иванова // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2012. – № 1. – С. 67–69.

148. *Кашин, В.А.* Системный подход в налоговых отношениях [Текст] / В.А. Кашин, Н.В. Пономарева // Финансы. – 2009. – № 12. – С. 29–34.

149. *Котик, С.В.* Роль финансового мониторинга в повышении уровня экономической безопасности фондовой биржи как коммерческого предприятия [Текст] / С.В. Котик // Управление собственностью: теория и практика. – 2012. – № 3. – С. 7–10.

150. *Крохина, Ю.А.* Новые аспекты взаимодействия внешнего и внутреннего контроля как фактор повышения эффективности финансовой деятельности государства [Текст] / Ю.А. Крохина // Финансовое право. – 2013. – № 11. – С. 5–9.

151. *Кучеров, И.И.* Объект налога как правовое основание налогообложения [Текст] / И.И. Кучеров // Финансовое право. – 2009. – № 1. – С. 6–11.

152. *Малько, А.В.* Льготы: политико-правовой анализ [Текст] / А.В. Малько // Общественные науки и современность. – 1996. – № 3. – С. 50.

153. *Мамедов, Н.Д.* О механизме налогово-правового стимулирования сельскохозяйственной деятельности субъектов малого предпринимательства в Российской Федерации [Текст] / Н.Д. Мамедов // Бизнес. Право. Образование. – 2023. – С. 199–203.

154. *Ногина, О.А.* К вопросу об элементном составе налога [Текст] / О.А. Ногина // Финансовое право. – 2005. – № 7. – С. 11–12.

155. *Осетрова, Н.И.* Генезис терминов «налоговая система», «налогообложение», «налоговое администрирование» [Текст] / Н.И. Осетрова // Вестник Финансовой академии. – 2008. – № 1 (45).

156. *Пансков, В.Г.* Налоговые льготы: сущность и определение [Текст] / В.Г. Пансков // Этап: экономическая теория, анализ, практика. – 2018. – № 4. – С. 32–48.

157. *Пепеляев, С.Г.* Понятие и общие характеристики налоговых правоотношений [Текст] / С.Г. Пепеляев // Налоговый эксперт. – 2001. – № 3. – С. 33–37.

158. *Пинская, М.Р.* Льготы по налогообложению прибыли, имущества, земли: региональный аспект [Текст] / М.Р. Пинская // Налоговая политика и практика. – 2012. – № 12. – С. 32.

159. *Попов, В.В.* К вопросу о презумпции невиновности налогоплательщиков и их обязанности по уплате налогов и сборов [Текст] / В.В. Попов // Налоги. – 2011. – № 6. – С. 14–16.

160. *Попов, В.В.* О проблематике применения понятия «добросовестность» при защите налогоплательщиками своих прав [Текст] / В.В. Попов, Е.Г. Тришина // Вестник Пермского университета. – 2013. – № 2 (20). – С. 72–79.

161. *Сальников, М.В.* Становление и эволюция институтов налогов в контексте развития общества и государственности [Текст] / М.В. Сальников, С.С. Щепкин // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. – 2002. – № 4. – С. 24–32.

162. *Стеба, Н.Д.* Влияние пониженной ставки, применяемой по упрощенной системе налогообложения, на развитие малого бизнеса [Текст] / Н.Д. Стеба, А.В. Шумкина // Шаг в науку. – 2022. – № 1.

163. *Туманец, К.А.* Фискальный эффект снижения налоговой нагрузки на малое предпринимательство в России [Текст] / К.А. Туманец // Налоги и налогообложение. – 2015. – № 2. – С. 16–24.

164. *Тютюрюков, Н.Н.* Налоговые льготы и преференции: цель – одна, а механизм – разный [Текст] / Н.Н. Тютюрюков, Г.Б. Тернопольская, В.Н. Тютюрюков // Налоговая политика и практика. – 2009. – № 10 (82). – С. 18.

165. *Химичева, Н.И.* Принципы современного российского финансового права как основы бюджетно-правового регулирования [Текст] / Н.И. Химичева // Очерки бюджетно-правовой науки современности. – М. : Право, 2012. – С. 13–24.

166. *Цветков, И.В.* Прецедент создан. Налоговые споры можно решить, опираясь на вынесенные судебные решения [Текст] / И.В. Цветков // Российская бизнес-газета (Москва). – 2010. – 18 мая.

167. *Чимбеев А.Н.* Некоторые спорные вопросы методики определения категории субъектов малого и среднего предпринимательства [Текст] / А.Н. Чимбеев // Юридический мир. – 2014. – № 9. – С. 33–35.

168. *Чистяков, Ю.Ф.* Продовольственный экспорт Российской империи в XIX – начале XX в. и социально-экономическое развитие страны: уроки для современной России [Текст] / Ю.Ф. Чистяков // Российское предпринимательство. – 2015. – Т. 16. – № 2. – С. 287–300.

169. *Шередеко, Е.В.* Медиация в налоговом споре: опыт зарубежных стран [Текст] / Е.В. Шередеко // Финансовое право. – 2012. – № 8. – С. 39–40.

170. *Шулимов, А.А.* О возможных направлениях дальнейшего совершенствования единого сельскохозяйственного налога [Текст] / А.А. Шулимов // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 1.

171. *Ялбулганов, А.А.* Налоговый контроль: экономические издержки проведения и их правовое регулирование [Текст] / А.А. Ялбулганов, Д.В. Корф // *Законы России: опыт, анализ, практика.* – 2015. – № 8. – С. 19–22.

Диссертационные исследования, авторефераты диссертационных исследований

172. *Алимбекова, А.С.* Проблемы реализации налогово-правовых норм : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.С. Алимбекова. – М., 2009. – 30 с.

173. *Барзилов, Д.С.* Дозволение как способ правового регулирования налогового администрирования в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Д.С. Барзилов. – Саратов, 2012. – 188 с.

174. *Березова, О.А.* Основания прекращения обязанности по уплате налога : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / О.А. Березова. – М., 2003. – 201 с.

175. *Винницкий, Д.В.* Основные проблемы теории современного российского налогового права : дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Д.В. Винницкий. – Екатеринбург, 2003. – 436 с.

176. *Грачева, Е.Ю.* Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля : дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Е.Ю. Грачева. – М., 2000. – 376 с.

177. *Гриценко, В.В.* Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / В.В. Гриценко. – Саратов, 2005. – 54 с.

178. *Гриценко, В.В.* Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства : дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / В.В. Гриценко. – Саратов, 2005. – 564 с.

179. *Жутаев, А.С.* Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.С. Жутаев. – Саратов, 2011. – 18 с.

180. *Кондукторов, А.С.* Механизм правового регулирования отношений по уплате налогов в связи с применением специальных налоговых режимов :

автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.С. Кондукторов. – Саратов, 2013. – 26 с.

181. *Меньков, В.В.* Финансово-правовое стимулирование внедрения цифровых технологий коммерческими организациями : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / В.В. Меньков. – Саратов, 2022. – 29 с.

182. *Орбинская, И.В.* Развитие механизма налогообложения агропромышленного комплекса в России : дис. ... д-ра экон. наук [Текст] / И.В. Орбинская. – Ростов н/Д. – 2015.

183. *Парыгина, В.А.* Проблемы понятия и механизма нормативно-правового регулирования налоговых правоотношений в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / В.А. Парыгина. – М., 2004. – 234 с.

184. *Петрова, Г.В.* Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования : дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Г.В. Петрова. – М., 2003. – 460 с.

185. *Покачалова, Е.В.* Правовое стимулирование налогообложения доходов граждан от индивидуальной предпринимательской деятельности : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Е.В. Покачалова. – Саратов, 1991. – 23 с.

186. *Покачалова, Е.В.* Публичный долг: теоретические и практические аспекты российского финансового права : дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Е.В. Покачалова. – Саратов, 2007. – 602 с.

187. *Полтева, А.М.* Правовые и организационные основы проведения камеральной налоговой проверки : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.М. Полтева. – М., 2008. – 183 с.

188. *Попов, В.В.* Защита прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения: вопросы теории и практики : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / В.В. Попов. – Саратов, 2012. – 54 с.

189. *Разгильдиева, М.Б.* Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения : дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / М.Б. Разгильдиева. – Саратов, 2011. – 563 с.

190. *Репин, И.А.* История правового регулирования налоговых отношений в России в IX – начале XX в. : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / И.А. Репин. – Н. Новгород, 2015. – 176 с.

191. *Рукавишникова, И.В.* Метод финансового права : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / И.В. Рукавишникова. – Саратов, 2004. – 50 с.

192. *Свистунов, А.А.* Зарождение и становление налоговой системы в России в период с IX по XVII в.: историко-правовой аспект : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.А. Свистунов. – СПб., 2008.

193. *Смирнов, Д.А.* Принципы российского налогового права: теоретические и практические аспекты формирования и реализации : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Д.А. Смирнов. – Саратов, 2011. – 58 с.

194. *Чернышева, Ю.Г.* Государственная поддержка малого предпринимательства в контексте экономических противоречий: теория и практика : автореф. дис. ... д-ра эконом. наук [Текст] / Ю.Г. Чернышева. – Ростов н/Д, 2009.

195. *Швец, А.В.* Нормативно-правовое обеспечение законных интересов субъектов налоговых правоотношений : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.В. Швец. – Саратов, 2013. – 22 с.

Электронные источники

196. Декрет ВЦИК от 20 августа 1918 г. «Об отмене права частной собственности на недвижимость в городах» как правовая основа муниципализации. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/dekret-vtsik-ot-20-avgusta-1918-goda-ob-otmene-prava-chastnoy-sobstvennosti-na-nedvizhimosti-v-gorodah-kak-pravovaya-osnova> (дата обращения: 15.03.2022).

197. Законы о едином сельскохозяйственном налоге. 1923–1924 гг. – URL: <http://xn--e1aaejmenosxq.xn--plai/node/13870> (дата обращения: 01.02.2022).

198. Налоги штата Калифорния. – URL: <https://urafinance.com/blog/nalogooblozhenie/nalogi-v-kalifornii/#:~:text> (дата обращения: 01.05.2022).

199. Обзор австралийской экономики за 2013–2014 годы (перевод Минэкономразвития РФ). – URL: <https://bear197.whotrades.com/blog/43820947644> (дата обращения: 15.03.2021).

200. Отчет по форме № 5 – УСН: Федеральная налоговая служба. – URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 07.07.2023).

201. Экономика Австралии: промышленность, внешняя торговля, сельское хозяйство. – URL: <http://www.gecont.ru/articles/econ/austral.htm> (дата обращения: 15.03.2022).

202. Парламентские слушания по вопросам совершенствования налогового законодательства. Официальный сайт Государственной Думы РФ. Электронный ресурс, код доступа: <http://duma.gov.ru/news/59359/> (дата обращения 30.05.2024).

Зарубежные источники

203. *Khan M.H., Khan M.S. Taxing Agriculture in Pakistan* [Electronic resource] / International Monetary Fund, 1998. – P. 15. – URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/ppaa/ppaa9803.pdf> (дата обращения: 15.06.2022).

Иные источники

204. Декрет Всероссийского центрального исполнительного комитета от 30 октября 1918 г. «Об обложении сельских хозяев натуральным налогом в виде отчисления части сельскохозяйственных продуктов: с прил.

Инструкции Нар. ком. фин. от 12 ноября 1918 г. по применению этого декрета [Текст]. – М. : ВЦИК. Сов. р. с. к. и к. д., 1918.

205. Именной Высочайший указ 5 октября 1906 г. «Об отмене некоторых ограничений в правах сельских обывателей и лиц других бывших податных состояний» [Текст] // П.А. Столыпин: программа реформ. Документы и материалы : в 2 т. – М. : Российская политическая энциклопедия (РОССПЭН), 2011. – Т. 1.

206. Положение о государственном промысловом налоге // П.А. Столыпин: программа реформ. Документы и материалы : в 2 т. [Текст]. – М. : Российская политическая энциклопедия (РОССПЭН), 2011. – Т. 2.