

**Федеральное государственное бюджетное научное учреждение
«Всероссийский институт аграрных проблем и информатики
им. А.А. Никонова»**

На правах рукописи

Шамсутдинова Диана Тимуровна

**ГОСУДАРСТВЕННОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА
ЧЕРЕЗ СИСТЕМУ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

Специальности: 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством
(1.2. экономика, организация и управление предприятиями, отраслями,
комплексам – АПК и сельское хозяйство), 08.00.10 - Финансы, денежное
обращение и кредит

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание учёной степени кандидата экономических наук

Научный руководитель доктор экономических наук,
профессор, Почетный работник Высшего
профессионального образования Российской
Федерации Мазлоев Виталий Зелимханович

Москва, 2014

Оглавление

Введение	2
Глава 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА	9
1.1.....	T
еоретические подходы к регулированию сельского хозяйства в системе общего государственного регулирования экономики.....	9
1.2.....	H
алогообложение сельскохозяйственных товаропроизводителей как метод государственного регулирования отрасли	28
1.3.....	3
арубежный опыт государственного регулирования экономики на основе системы налогообложения сельского хозяйства	45
Глава 2. АНАЛИЗ ФУНКЦИОНИРУЮЩЕЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ.....	57
2.1. Сравнительный анализ нагрузки на сельскохозяйственных товаропроизводителей при применении специального налогового режима для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН) и общего режима налогообложения	57
2.2. Анализ налоговой среды организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих хозяйственную деятельность в сельском хозяйстве	73
2.3. Оценка текущего состояния финансовой и экономической среды организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих хозяйственную деятельность в сельском хозяйстве.....	86
Глава 3. ПРИНЯТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ ГОСУДАРСТВЕННОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ АГРОПРОМЫШЛЕННОГО СЕКТОРА	107
3.1. Способы преодоления негативных последствий для сельского хозяйства в связи с вступлением Российской Федерации во Всемирную торговую организацию	107
3.2. Развитие системы налогового планирования как способа совершенствования механизма хозяйственного управления сельхозединицей	125
3.3. Стратегия налоговой политики государства в сельском хозяйстве	135
Заключение	141
Список использованной литературы	147

Введение

Актуальность темы исследования. Сельское хозяйство относится к числу отраслей, традиционно подверженных активному государственному вмешательству даже в условиях рынка. Вступление России в ВТО и, как следствие, усиление конкуренции на внутреннем и внешнем рынках, высокая техническая оснащенность и высокий уровень государственной поддержки сельскохозяйственной деятельности за рубежом создают непосредственную угрозу для национальной экономики и ее аграрного сектора.

В этой связи Российской Федерацией предпринимаются попытки по оздоровлению сельскохозяйственной отрасли с использованием различных методов государственного регулирования, в том числе с использованием системы налогообложения. Вместе с тем, несмотря на то, что налогообложение сельского хозяйства постоянно реформируется - это не гарантирует его совершенства. Нестабильность, сложность и неоднозначность налогового законодательства, выраженный фискальный характер (при подавлении роли регулирующей функции налогообложения), недостаточное использование налоговых механизмов в целях стимулирования инвестиционной, инновационной и предпринимательской активности, расширения производства, не позволяют налоговой системе с полной эффективностью выполнять свои функции в сельском хозяйстве.

Данные обстоятельства обуславливают актуальность разработки научных и организационных способов совершенствования сельскохозяйственной отрасли, опирающихся на системный анализ существующих механизмов налогового регулирования, финансового состояния хозяйствующих субъектов, занятых в сельском хозяйстве, и введение новых механизмов с учетом соответствия и согласованности планируемых изменений всему комплексу институциональных факторов,

обуславливающих специфические особенности развития сельского хозяйства России.

Состояние изученности темы. Вопросам государственного регулирования экономики на основе системы налогообложения традиционно уделяется много внимания как зарубежными, так и отечественными учеными.

Теоретическим и практическим аспектам государственного регулирования экономики посвящены труды таких зарубежных представителей научной мысли как Ф. Кенэ, А. Смита, Д.М. Кейнса, Э. Хансена, Дж. Хикса, С. Харриса, П. Самуэльсома, М. Фридмана, а также научные труды многих российских ученых: Л.И. Абрамова, В.М. Гальперина, С.Ю. Глазьева, А.Я. Лившица, Ю.В. Симочева, О.К. Ястребовой и других. Коренная перестройка российской экономики, начатая в 1990-х годах, послужила толчком к поиску новых принципов и способов государственного регулирования сельского хозяйства и реформирования налогообложения. Различные аспекты государственного регулирования сельского хозяйства нашли свое отражение в трудах Н.Г. Барышникова, И.Н. Буздalова, Г.В. Беспahотного, Н.А. Борхунова, А.Г. Зельднера, Э.Н. Крылатых, В.В. Кузнецова, В.З. Мазлоева, В.В. Милосердова, А.С. Миндрина, Э.А. Сагайдака, Е.В. Серовой, В.А. Тихонова, В.Я. Узуна, И.Г. Ушачева и других, посвященных обоснованию механизмов государственного регулирования аграрного сектора экономики, адекватных сложившейся экономической ситуации.

Исследования общих теоретических вопросов развития налогообложения содержатся в работах отечественных и зарубежных ученых: Л.П. Павловой, В.Г. Панскова, Д. Рикардо, А. Смита, А.А. Соколова, Т.Ф. Юткиной и др. Вопросы состояния и эффективности функционирования системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей рассмотрены Н.Ф. Зарук, В.А. Кашиным, А.Ю. Романовым. Изучению и анализу опыта налогообложения сельскохозяйственных

товаропроизводителей в зарубежных странах уделено внимание в трудах И.Я. Иоффе, О.В. Мещерякова, А.Г. Папцова, Д.Г. Черника и других ученых.

Имеется значительное число публикаций, отражающих отдельные стороны налогообложения сельскохозяйственных организаций. Определены научные основы их государственной поддержки в системе АПК.

Вместе с тем ввиду быстрых изменений общей экономической ситуации, продолжающихся в отрасли преобразований многие теоретические и методологические вопросы, требуют дополнительного исследования, а практика - более совершенных инструментов государственного регулирования с использованием системы налогообложения. Все сказанное предопределяет выбор темы диссертационного исследования.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является оценка влияния налогообложения на экономическое развитие сельского хозяйства в России и выработка предложений по его совершенствованию, с учетом обеспечения тесной взаимосвязи аграрной и налоговой политики в сельском хозяйстве.

- обобщение взглядов представителей различных экономических школ в части государственного регулирования экономики;
- оценка аспектов государственной экономической политики, проводимой в сельском хозяйстве, в системе общего государственного регулирования экономики;
- анализ практики налогообложения аграрного сектора экономики в современной России и основных систем налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- обобщение зарубежного опыта государственного регулирования экономики на основе системы налогообложения сельского хозяйства;
- анализ нагрузки на сельскохозяйственных товаропроизводителей при применении различных систем налогообложения;
- оценка структуры и динамики налоговых платежей в сельском хозяйстве, уровня налоговой нагрузки сельскохозяйственных товаропроизводителей;

- анализ финансового состояния организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сельскохозяйственной отрасли, а также определение факторов, влияющих на состояние данных хозяйствующих субъектов;
- разработка рекомендаций по приоритетным направлениям государственной поддержки сельского хозяйства в условиях ВТО;
- определение роли налогового планирования сельскохозяйственных товаропроизводителей как способ совершенствования механизма функционирования сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- разработка рекомендаций по совершенствованию механизма налогообложения с целью его соответствия задачам экономической политики государства в сельском хозяйстве.

Объектом исследования являются сельскохозяйственные товаропроизводители Российской Федерации различных организационно-правовых форм и система налогообложения.

Предмет исследования – экономические отношения, возникающие в процессе государственного регулирования сельского хозяйства на основе развития системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Теоретические и методологические основы исследования. Теоретической основой исследования послужили труды и работы классиков экономической науки (российских и зарубежных экономистов), посвященные вопросам государственного регулирования экономики и особенностям налоговой политики в сельском хозяйстве.

В работе в зависимости от решаемых задач использовались следующие методы исследования: исторического и сравнительного анализа, оценки экономической эффективности, описательный, абстрактно-логический, аналитический, экономико-математический, налоговой статистики.

Информационную основу исследования составили законодательные и иные нормативно-правовые акты Российской Федерации, информационные

материалы Министерства сельского хозяйства Российской Федерации, Счетной палаты Российской Федерации, Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы Российской Федерации, данные Федеральной службы государственной статистики Российской Федерации, Министерства внутренних дел Российской Федерации, финансовая отчетность отдельных организаций, занятых в сельском хозяйстве и зарубежные источники.

Научная новизна исследования состоит в следующем:

По специальности 08.00.05 - Экономика и управление народным хозяйством (экономика, организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами - АПК и сельское хозяйство):

1. Обоснованы и разработаны рекомендации по преимущественному развитию государственной поддержки аграрного сектора экономики, разрешенной правилами ВТО, заключающие в осуществлении мероприятий, связанных с программами региональной помощи, по поддержке малого и среднего бизнеса в сельскохозяйственной отрасли, по сокращению административных барьеров при получении, а также проведение жесткой антикоррупционной политики в органах власти, отвечающих за предоставление поддержки сельскохозяйственным товаропроизводителям.

2. Дана сравнительная оценка нагрузки на сельскохозяйственных товаропроизводителей при применении специального налогового режима для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН) и общего режима налогообложения с использованием финансовых показателей четырех различных по размеру сельскохозяйственных организаций. Выявлены позитивные и негативные стороны при применении специального налогового режима сельскохозяйственными товаропроизводителями.

По специальности 08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит:

3. Проведена комплексная оценка количественных показателей и качественных характеристик современной системы налогообложения

сельского хозяйства России, позволившая сделать вывод о том, что структура налогообложения в сельском хозяйстве существенно отличается от ситуации в других отраслях экономики.

4. Разработаны рекомендации по основным направлениям налоговой политики и обоснована необходимость реформирования современной российской системы налогообложения сельского хозяйства на основе оценки особенностей развития сельского хозяйства России. Обоснована позиция, касающаяся включения в законодательство о налогах и сборах норм, предусматривающих предоставление налоговых каникул для всех сельхозединиц (при условии получения ими не менее 70% дохода от реализации произведенной ими продукции по итогам года).

5. Обоснована необходимость и рекомендованы основные мероприятия по оптимизации налогового портфеля хозяйствующих субъектов сельского хозяйства, сформулировано основное правило налоговой оптимизации для максимального исключения претензий со стороны налоговых органов, заключающееся в том, что каждая операция, проводимая налогоплательщиком по оптимизации того или иного налога должна быть обусловлена целью получения дохода от его хозяйственной деятельности.

Теоретическая и практическая значимость исследования.

Принципы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей, выявленные, описанные и исследованные в данной работе, а также рекомендации по совершенствованию эффективного функционирования сельскохозяйственной отрасли и налоговой политики в сельском хозяйстве представляют практическую значимость для сельскохозяйственных товаропроизводителей, а также для государственных учреждений, в обязанности которых входит государственное регулирование аграрной экономики. Материалы диссертации могут быть использованы в учебном процессе в высших учебных экономических и сельскохозяйственных учреждениях.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные методологические разработки, составляющие научную новизну исследования, могут быть использованы в практической работе бюджетной политики Министерства сельского хозяйства Российской Федерации и Федеральной налоговой службы России с целью совершенствования механизмов налогового регулирования сельского хозяйства.

Всего по теме диссертации опубликовано бпечатных работ, в том числе 3 в ведущих рецензируемых научных журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией. Авторский объем публикаций – п.л.

Объем и структура работы. Диссертационная работа, изложенная на 160 страницах, состоит из введения, трех глав, заключения, списка научной литературы, содержит 21 таблицу. Библиографический список литературы включает 158 наименований.

Цели, задачи и логика работы определили ее структуру.

Во **введении** дано обоснование актуальности темы, показана степень ее изученности, определены цель, задачи, предмет и объект исследования, раскрыта научная новизна и практическая значимость работы.

В первой главе диссертации рассматриваются теоретические положения государственной экономической политики, проводимой в сельском хозяйстве в системе общего государственного регулирования экономики, основные налоговые системы, действующие для сельскохозяйственных товаропроизводителей России. На основе опыта России и зарубежных стран систематизированы основные особенности налогообложения в сельском хозяйстве, проанализирован ассортимент стимулирующих и поддерживающих мер аграрного налогообложения.

Во второй главе проведен анализ функционирующей системы налогообложения и финансового состояния сельскохозяйственных товаропроизводителей России. Осуществлен сравнительный анализ нагрузки на сельскохозяйственных товаропроизводителей при применении специального налогового режима для сельскохозяйственных

товаропроизводителей и общего режима налогообложения. На основе данных налоговой статистики проанализирована величина, структура и динамика налоговых платежей в сельском хозяйстве, оценен реальный уровень налоговой нагрузки на сектор. Дана оценка текущего состояния финансовой и экономической среды организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих хозяйственную деятельность в сельском хозяйстве. На основе данной оценки определены основные негативные факторы, влияющие на устойчивость сельскохозяйственной отрасли.

Третья глава посвящена способам совершенствования эффективного функционирования сельскохозяйственной отрасли России. Определены основные направления по преодолению негативных последствий для сельского хозяйства в связи с вступлением Российской Федерации во Всемирную торговую организацию, а также стратегия налоговой политики государства в сельском хозяйстве и тактические шаги по ее реализации. Сформулированы рекомендации по совершенствованию механизма функционирования сельскохозяйственных товаропроизводителей на основе системы налогового планирования.

В **Заключении** работы изложены обобщающие выводы и рекомендации по теме исследования.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ЭКОНОМИКИ СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА

1.1. Теоретические подходы к регулированию сельского хозяйства в системе общего государственного регулирования экономики

Состояние агропромышленного комплекса, особенно сельскохозяйственного производства, во многом зависит от продуманности и успешного выполнения наиболее важных направлений, мер и механизмов аграрной политики государства. Одной из важнейших особенностей современного этапа развития агропромышленного комплекса большинства

развитых стран мира является усиление роли государственного регулирования. Государственное регулирование агропромышленного комплекса невозможно рассматривать отдельно от единой экономической политики, проводимой государством во всех секторах экономики.

Все эпизоды из истории экономической мысли показывают, как глубоко затрагивают общественное сознание экономические проблемы и как каждая эпоха выдвигает своих теоретиков, выражающих общественное мнение об экономической роли и границах государственного влияния на общество и хозяйственные процессы. При этом взгляды в вопросе о роли и функциях государства кардинально разнятся: от роли «ночного сторожа» до роли абсолютного собственника, владеющего основными факторами производства и контролирующего их. Приведем некоторые теории государственного регулирования экономики, на основе данных идей которых была сформирована государственная политика многих стран мира в тот или иной период времени.

В основе экономической теории Франсуа Кенэ (основоположника учения физиократов), лежала концепция естественного порядка – незыблемой общественной организации, функционирующей в согласии с вечными и неизменными законами природы. Ф. Кенэ полагал, что такой порядок предустановлен Богом. Уродливые же формы правления «выдуманы людьми, слишком мало осведомленными о той теократии, которая как бы с помощью мер и весов установила раз и навсегда взаимные права и обязанности людей, соединенных в общество»¹. Власть установления первоначальных общественных законов не может принадлежать никому, кроме всемогущего, который «все устроил и предусмотрел в общем строе вселенной: люди могут внести сюда лишь беспорядок, и этот беспорядок, которого им следует избегать, может быть устранен лишь посредством точного соблюдения естественных законов»². В работе Г.Шелля,

¹ Schelle. Le docteur Quesnay, стр. 157.

² Schelle. Le docteur Quesnay, стр. 157.

посвященной исследованию теории Ф. Кенэ, говорится о том, что Франсуа Кенэ, как и его последователи, видели лучшей системой управления - минимальное управление³. Франсуа Кенэ был сформулирован принцип свободы и невмешательства для народного хозяйства – «естественная торговая политика заключается в установлении свободной и неограниченной конкуренции, которая обеспечивает нации возможно большее количество покупателей и продавцов, что, в свою очередь, обеспечивает ей наиболее выгодную цену при ее продажах и покупках»⁴.

Ф. Кенэ, настаивавший на идеях монархии и ограничении государственного регулирования в хозяйственных процессах, тем не менее, наделял государство не чисто пассивной ролью, а проведением известной программы регулирования народного хозяйства. Объясняется данная позиция, тем, что при монархическом строе, по мнению Франсуа Кенэ и его последователей, больше шансов добиться осуществления политики покровительства земледелию. Земля приносит «чистый продукт». А вся система физиократов вдохновлялась стремлением повысить «чистый продукт» до максимума. Понятие участия власти в собственности на все земли гораздо лучше согласуется с наследственной монархией, чем с появлением постоянно сменяющихся чиновничьих корпораций. Автор специальной работы о политических идеях физиократов, вышедшей в Париже с предисловием М.М. Ковалевского, Шейнис приводит суждения Кенэ, требующие от правительства «решительного покровительства земледелию». «Процветание и деградация земледелия» утверждает Кенэ, «зависят от одного только правительства»⁵.

Представитель классической теории Адам Смит в своем труде «Исследование о природе и причинах богатства народов» предупреждал о пагубном влиянии политики вмешательства правительств Европы: «политика вмешательства действует следующими тремя способами: во-первых,

³ R. Gonnard. Histoire des doctrines économiques, T. I, Paris, 1921, стр. 186.

⁴ Schelle. Le docteur Quesnay, стр. 656.

⁵ L : Cheinisse ; Les idees politiques des physiocrates ; Paris ; 1914, стр. 69.

ограничивая конкуренцию в некоторых промыслах меньших числом людей, во-вторых, усиливая конкуренцию в других промыслах сравнительно с тем, что было бы при естественных условиях, в-третьих, стесняя свободный переход труда и капитала от одного промысла к другому и с одного места в другое»⁶. Адам Смит утверждал, что «каждый человек, сообразуясь с местными условиями, может гораздо лучше, чем это сделал бы вместо него любой государственный деятель или законодатель, судить о том, к какому именно роду отечественной промышленности приложить свой капитал и продукт какой промышленности может обладать наибольшей стоимостью»⁷. Государство же он наделял тремя основными обязанностями: «..защита общества от насилия и посягательств со стороны других независимых обществ..»⁸, «..защита, насколько это возможно, каждого члена общества от несправедливости и притеснения другими членами общества, или обязанность установления точного отправления правосудия..»⁹, «..основание и содержание таких общественных учреждений и таких общественных работ, которые будучи, может быть, в самой высокой степени полезными для обширного общества в целом, не могут, однако, своей прибылью возместить расходы отдельного человека или небольшой группы людей»¹⁰.

Джон Мейнард Кейнс, во многом пересмотревший классическую теорию, доказывал, что рыночная экономика не обладает постоянно функционирующим механизмом саморегулирования, который способен автоматически приводить ее в состояние полной занятости. Процессы приспособления в рыночной системе протекают медленно, с неторопливым изменением цен, заработной платы и процентных ставок, при отсутствии полноты информации и инертности социальных привычек населения. При определенных условиях свободная рыночная экономика закономерно

⁶ Адам Смит. Исследование о природе и причинах богатства народов // Издательство Социально-экономической литературы. Москва. 1962. С.102.

⁷ Там же. С.332.

⁸ Там же. С.501.

⁹ Там же. С.512.

¹⁰ Там же. С.520.

оказывается в состоянии глубокой стагнации, из которой одни лишь рыночные механизмы ее вывести не могут. Таким образом, обосновывалась необходимость масштабного государственного регулирования экономики. В соответствии с данной теорией государство должно решительно отойти от роли «ночного сторожа», что и было предпринято в 30-е годы XX века в США (в рамках курса Рузвельта), Швеции и целом ряде других стран. Усиление роли государственного регулирования в этот период более не оценивается как посягательство на экономическую свободу субъекта. Выдвинув в качестве приоритетных целей стабилизацию экономического цикла и достижение уровня не инфляционной полной занятости, теория Дж. Кейнса признала ведущим направлением государственного регулирования экономики стимулирование совокупного спроса, который определяет не только текущее состояние экономической конъюнктуры, но и ее долгосрочную динамику. Джон Мейнард Кейнс доказывал способность бюджетно-налоговой политики активно участвовать в регулировании динамики ВВП, занятости и цен. При этом особо важная роль в его теории отводилась не налогам, а именно государственным расходам¹¹.

До 70-х г.г. XX века кейнсианство было самой востребованной теорией, на которой базировалась политика развитых стран. Некоторые положения кейнсианства пересмотрены и развиты в настоящее время представителями некейнсианства (главным образом в анализе технико-экономических факторов экономического роста) и посткейнсианства (достижение «эффективного спроса» зависит от ряда социальных мероприятий). Среди известных современных последователей кейнсианства можно выделить Э. Хансена, Дж. Хикса, С. Харриса, П. Самуэльсонома.

¹¹ Кейнс Д. Общая теория занятости, процента и денег. – 2002 г. – 370 с. [Электронный ресурс] // Библиотека учебной и научной литературы. Режим доступа: http://sbiblio.com/BIBLIO/archive/keyns_the_common_money_theory/8.aspx. Дата обращения 30.04.2013.

Экономико-политической концепцией, составляющей альтернативу традиционной кейнсианской доктрине государственного регулирования, выступает монетаризм. Монетаристские концепции входят в неоклассическое направление экономической науки. С точки зрения представителей монетаризма, рыночная экономика способна к саморегулированию без вмешательства государства. Особое внимание при этом в монетаризме уделяется исследованию денежного обращения, финансовой сфере, анализу причин и методов борьбы с инфляцией. Исходя из теории стагфляции, монетаристы разрабатывают экономико-политическую программу, содержащую пути достижения оптимальных уровней целей, формы экономической мысли. Важнейший постулат монетаризма состоит в том, что капиталистическая рыночная экономика характеризуется долгосрочной стабильностью, путем саморегулирования приходит к состоянию рыночного равновесия. Из этой аксиомы вытекает другая – любые краткосрочные изменения макроэкономических переменных (например, темпа инфляции и уровня безработицы) есть лишь форма движения экономики к долгосрочному равновесию, а не проявление ее неустойчивости. По мнению монетаристов, регулирование занятости на основе кейнсианских рекомендаций может дать только краткосрочное снижение безработицы в соединении с ускорением инфляции. В долгосрочной перспективе при любом регулировании неизбежно развитие в направлении равновесия, которое будет сопровождаться ростом безработицы. Таким образом, рыночный механизм в конечном итоге приведет экономику к состоянию рыночного равновесия. Государство и профсоюзы не способны остановить данный процесс, а могут лишь замедлить его и одновременно нанести экономике ущерб вследствие стагфляции. Подобную позицию, в частности занимает М. Фридман в книгах «Теория цены»¹² и «Безработица или инфляция?»¹³, Ф.

¹²FRIEDMAN M. Price theory. // Chicago: Aldine. - 1976. – p. 233.

¹³FRIEDMAN M. Unemployment versus inflation?: An evaluation of the Phillips curve // L. (Occasional paper / The Inst. Of econ.affairs; 44) (IEA lecture; №2). –1975. - p. 32.

Хаан в работе «Безработица с теоретической точки зрения»¹⁴, Р. Барроу в книге «Инфляция, безработица и денежный контроль»¹⁵.

При изучении трудов представителей монетаристской теории было установлено, что монетаристское толкование экономической политики государства происходит из особенностей методологии. Так, из данной методологии следует, что политика должна преследовать только долгосрочные цели за исключением ситуаций, когда наблюдается «вынужденная» безработица. Кроме того, государственное регулирование должно быть сосредоточено на решении проблем инфляции и, с учетом оговоренного случая, не должно затрагивать занятость. Экономическая политика, как правило, не должна влиять на реальный сектор экономики, а создавать благоприятные внешние условия для свободного функционирования рыночного механизма, быть «незаметной», то есть не мешать его действию. Правильная денежная политика, по оценке монетаристов, устраняет все проблемы экономики, обеспечивает свободу действий рыночного механизма и долгосрочное равновесие, напротив, неправильная денежная политика, используемая для краткосрочного регулирования цен и занятости, составляет основной фактор стагфляции. Подобный денежный гегемонизм указывает на еще один методологический источник монетаризма – количественную теорию денег- и находит свое подтверждение в труде М. Фридмана «Теория цены»¹⁶.

Основные идеи теорий, составляющих науку о государственном регулировании, на практике реализованы в той или иной модели рыночной экономики (западно-европейская модель «социального рыночного хозяйства», «американская модель», «японская модель», модель «рыночной социалистической экономики» Китая). Таким образом, вопросы

¹⁴HAHN F. Unemployment from a theoretical viewpoint // Ibid. -№ 187. - p. 289, 293.

¹⁵Inflation, unemployment and monetary control: Collected papers from the 1973-1976 Konstanz seminars / Ed. By Brunner K., Nuemann M.J.M. – В.:Dunckeru.Humblot, // BeiheftezuKreditu.Kapital, H.5–1979. -p.211.

¹⁶FRIEDMAN M. Price theory. // Chicago: Aldine. - 1976. – p. 216.

государственного регулирования за рубежом вызывают не только активный теоретический, но и практический интерес.

Теоретическим и практическим аспектам государственного регулирования экономики посвящены научные труды многих российских ученых: Л.И. Абрамова, В.М. Гальперина, С.Ю. Глазьева, А.Я. Лившица, Ю.В. Симочева, О.К. Ястребовой и других¹⁷.

Таким образом, представляется, что проблема выбора оптимального регулирования экономики и определения места государства в данном регулировании – одна из наиболее важных и дискуссионных. Именно подход к решению этого вопроса, к оценке тех или иных звеньев механизма регулирования экономики, а также эффективности их применения разделяет представителей вышеназванных школ.

В настоящее время, роль государства в экономике подвергается постоянному пересмотру. Практически все страны мира с разной степенью активности регулируют свою национальную экономику через налогообложение, субсидии базовым отраслям экономики, законодательные акты и таможенную политику. Государственное регулирование экономики, таким образом, представляет собой комплекс мер, применяемых государством для регулирования экономических процессов общества.

Булатов А.С. полагает, что под государственным регулированием экономики следует понимать процесс воздействия государства на хозяйственную жизнь и связанные с ней социальные процессы, в ходе которого реализуются экономическая и социальная политика государства, основанная на определенной доктрине, концепции¹⁸. Э.А. Сагайдак суть государственного регулирования усматривает в использовании государством различных форм и методов, с помощью которых оно содействует

¹⁷Абалкин Л.И. Размышления о долгосрочной стратегии, науке и демократии // Вопросы экономики. – 2006. - №12. – С. 4-19.

¹⁸Экономика. / Под ред. доктора экономических наук, профессора А.С. Булатова. – М.: ЮРИСТЪ, 1996.

становлению и развитию рыночной экономики и созданию предпосылок для адаптации товаропроизводителей к условиям рынка¹⁹.

Важнейшие задачи в области социальной и экономической жизни общества решаются современным государством с использованием уникального механизма, включающего себя ресурсы, объекты, субъекты, а также набор различных методов и способов, позволяющих государству непосредственно воздействовать на социально-экономические процессы страны.

К ресурсам государственного регулирования относятся государственные финансы, государственный сектор экономики, законодательное право, а также возможность сбора и обработки информации. Необходимо отметить, что в распоряжении российского государства находятся такие важнейшие резервы как недра, производственные мощности, простаивающие на государственных предприятиях, не облагаемая налогами теневая экономика и проч, использование которых может способствовать расширению ресурсов регулирования и обеспечить экономический рост.

Объектами государственного регулирования являются совокупный спрос и предложение, денежное обращение, экономические циклы, инвестиционная активность, условия конкуренции, окружающая среда, доходы населения, занятость, уровень цен, социальные отношения, денежное обращение и др.

Субъектами регулирования выступают органы трех ветвей власти (законодательной, исполнительной, судебной). Ведущую роль в экономическом регулировании играют фискальные и монетарные власти.

Необходимо отметить, что система государственного регулирования развивается совместно с системой рыночных отношений. Подстраиваясь под новые рыночные механизмы, государство все больше идет на активное взаимодействие с крупным, средним и малым бизнесом. Результатом такого

¹⁹Сагайдак А.Э. Опыт государственного регулирования в сельском хозяйстве США // АПК: Экономика, управление. – 2002. - №8. – С. 22-29.

взаимодействия выступают различные соглашения (например, в области трансфертного ценообразования действует уникальный механизм по договоренности государства и крупнейших налогоплательщиков о применении цен в рамках контролируемых сделок), целевые программы, выработка стратегии, создание смешанных государственно-частных партнерств. Однако это не означает прекращения регулирующей функции государства и слияния государства с бизнесом. Связано это с тем, что в современных условиях центр тяжести государственного регулирования перемещается от более жестких к более мягким мерам регулирования. Государство, освобождаясь от части своих прежних функций, гораздо эффективнее решает другие задачи. Государственными приоритетами все больше становятся денежно-кредитная, валютная, бюджетная, и налоговая политика, антимонопольные меры. Во всех странах со смешанной экономикой важной функцией государства остается социальное корректирование, социальная защита (США, Великобритания). С середины 70-х во Франции, Германии, Испании, Южной Корее, Японии и других странах правительство проводит активную политику в сфере НИОКР и структурных сдвигов²⁰.

Концепции воздействия государства на рынок различаются при решении вопроса об интенсивности такого воздействия и активности государственного вмешательства в рыночные процессы. В этом смысле выбор подхода в отношении сельского хозяйства тесно взаимодействует с выявленной спецификой отрасли. Так, в качестве основных особенностей сельскохозяйственного сектора принято выделять его существенную государственную, социальную и экономическую значимость. Оно является поставщиком практически всех основных отраслей производства, наполняет товарами продовольственный рынок. Помимо этого признана стратегическая значимость данного сектора.

²⁰С.Г. Капканщиков. Государственное регулирование экономики.// М.:КНОРУС. - 2013. – С.39.

Как отмечается различными авторами, к специфическим чертам сельскохозяйственного производства относятся, в том числе, существенное влияние на производство природно-климатических условий, использование земли как основного ресурса, многоотраслевой характер предприятий. В качестве негативных отличий отмечается низкая инвестиционная привлекательность аграрного сектора, вызванная высокой капиталоемкостью и энергоемкостью²¹. Эти и иные, нередко противостоящие друг другу, факторы обуславливают важность участия государства в регулировании аграрной экономики в целях создания условий для инвестиционной привлекательности аграрного сектора, повышения его конкурентоспособности и устойчивости в условиях рынка, обеспечения продовольственной безопасности, создания условий для развития сельских территорий и улучшения условий жизни сельского населения. Российское же сельское хозяйство, помимо перечисленных особенностей, отличает затянувшееся кризисное состояние, которое является дополнительным основанием участия государственного регулирования и включения методов государственной поддержки для выравнивания ситуации.

Государство в рыночной экономике корректирует действие рыночных сил. При этом действенность инструментов и механизмов регулирования зависит от умения органов управления владеть обстановкой в стране. В экономической теории выделяют методы прямого и косвенного регулирования государственного регулирования.

Под методом **прямого регулирования** понимается комплекс мер, связанных с урегулированием государством отношений между всеми субъектами рыночных отношений. К таким мерам относятся принятие различных законодательных актов, система государственных закупок, целевое финансирование предприятий и организаций, льготное кредитование. Так, прямое регулирование сельскохозяйственного производства во многих странах Запада осуществляется в форме

²¹Бабашкина А.М. Государственное регулирование национальной экономики. М., 2005. С. 334.

регулирования величины посевных площадей или количества голов скота и в форме определения квот, то есть максимально допустимых объемах производства. Например, в странах Европейского экономического сообщества квотируется производство молока, говядины, сахара, вина, табака. Осуществляется политика стимулирования сокращения посевных площадей при росте интенсификации сельского хозяйства. Квоты применяются и в отношении продукции, спрос на которую отличается малой эластичностью, а хранение затруднено (молочные продукты). Квоты на производство и сбыт молочных продуктов определяются на ряд лет с распределением по странам, с установленным процентом прироста или сокращения объемов производства.

Кроме квот, в странах Запада применяется контингентирование, когда у предприятия исключается возможность снижения издержек в животноводстве за счет увеличения поголовья скота. В этом случае необходимым становится повышение надоев, а так как цены на молоко, устанавливаемые государством, снижаются, то это снижение цен легче переносят крупные предприятия. В Швейцарии указанный метод впервые был применен в 1938 году, несмотря на то, что уже с 1936 года для продажи молока требовалось получение разрешения от государства.

В развитых странах Запада высок удельный вес крупных специализированных каналов реализации продукции, имеющих связи с товаропроизводителями и обеспечивающих стабильность и прогнозируемость сельскохозяйственного производства. Убой скота производят, как правило, на специализированных предприятиях. На осуществление такой деятельности требуется специальное разрешение. Сбыт продукции происходит по контрактам, прямым связям, через специализированные кооперативы и ассоциации сельскохозяйственных товаропроизводителей, через аукционы. Данные формы созданы самим рынком при содействии государства, которое в свою очередь выдвигает определенные требования к качеству продукции, условиям забоя скота.

Такие формы реализации, несмотря на кажущуюся непрогнозируемость, также способствуют организации процессов стабильного обеспечения населения, снижению цен, формированию единой обоснованной рыночной цены.

Именно наличие крупных, хорошо известных, специализированных каналов реализации, имеющих прямые связи с производителями, делает сельскохозяйственное производство в странах с рыночной экономикой стабильным и прогнозируемым. Прямое регулирование государством производства дополняется косвенным за счет прямого влияния на отрасли и сферы деятельности, обеспечивающие сельскому хозяйству сбыт продукции, а также материально-техническое обеспечение.

В период резкого перехода к рыночному хозяйству в России метод прямого государственного регулирования был преобладающим подходом государственного участия в аграрном секторе. Связано это с тем, что политические изменения в 1990-е годы в России обусловили масштабный спад сельскохозяйственного производства. Однозначная поддержка сельского хозяйства в нашей стране началась в 2006-2007 годах, когда высшей властью было принято решение о включении отрасли в число приоритетных национальных проектов. В указанный период также был принят федеральный закон от 29.12.2006 №264-ФЗ «О развитии сельского хозяйства», установивший правовые основы реализации государственной социально-экономической политики в указанной отрасли.

Приоритетный национальный проект «Развитие АПК» включал в себя три направления: ускоренное развитие животноводства, стимулирование развития малых форм хозяйствования в АПК, обеспечение жильем молодых специалистов на селе. Необходимо отметить, что реализация приоритетного национального проекта «Развитие АПК» оказала значительное влияние на ускорение развития животноводства. Благодаря национальному проекту начиная с 2006 года для сельскохозяйственных товаропроизводителей стали доступны инвестиционные кредиты на льготных условиях сроком до 5 и 8

лет. С начала его реализации осуществлялись строительство, реконструкция и модернизация животноводческих комплексов и ферм. Национальный проект по АПК дал определенный импульс росту производства продукции. Однако если сравнивать темпы восстановления сельскохозяйственного производства с потребностями продовольственного рынка, то они не были удовлетворены. Рост импорта продовольствия намного превышал темпы роста сельскохозяйственного производства.

Начиная с 2008 года, приоритетный национальный проект «Развитие АПК» трансформировался в Государственную программу развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия. В нее вошли все направления и параметры национального проекта и, кроме того, были включены новые мероприятия по ускорению темпов роста и повышению конкурентоспособности сельскохозяйственной продукции.

С точки зрения состава субъектов, ответственных за осуществление поддержки и государственного регулирования сельского хозяйства, законодательством установлена концепция участия, в том числе регулирования отношений, в области поддержки сельского хозяйства, как Российской Федерации, так и субъектов РФ и местного самоуправления.

Однако до настоящего времени не определено и с правовой точки зрения не урегулировано само взаимодействие различных уровней государственной власти и местного самоуправления при осуществлении регулирования АПК. В целом идея поддержки сельскохозяйственного товаропроизводителя на уровне региона и муниципального образования актуальна. Однако, ввиду отсутствия концептуальных и правовых решений, на региональном уровне меры поддержки сельского хозяйства сопровождаются установлением, в том числе проведенным на уровне нормативного правового акта, барьеров на ввоз и вывоз сельскохозяйственной продукции, протекционизм в отношении отдельных сельскохозяйственных товаропроизводителей в ущерб другим. Эти и другие

проявления коррупции являются существенным препятствием развитию единого аграрного рынка и, в конечном счете, нормального развития сельского хозяйства страны.

В Российской Федерации метод прямого регулирования сельскохозяйственной отрасли осуществляется посредством проведения биржевых торгов, на которых производятся государственные интервенционные закупки зерна урожая. Вместе с тем, данные меры проводятся точно и в ограниченных объемах. Сложившаяся ситуация с государственными ценами создает проблемы с расчетами по кредитам, поставщиками ресурсов и заработной плате.

В качестве прямого воздействия на развитие аграрной сферы, помимо регулирования интервенций и госзакупок, немаловажную роль играют и иные законодательно закрепленные меры поддержки сельскохозяйственного товаропроизводителя. Среди них, возможно, наиболее важную роль играют меры налогообложения и обеспечение аграрной сферы земельными ресурсами.

Так, в Российской Федерации действуют нормы об упрощенном налогообложении для сельскохозяйственных товаропроизводителей (специальный режим налогообложения в виде единого сельскохозяйственного налога), а также предусмотрены различные налоговые льготы для сельскохозяйственных товаропроизводителей, находящихся на общем режиме налогообложения.

Несколько сложнее складывается процесс регулирования использования земель сельскохозяйственного назначения. Положения действующих нормативно-правовых актов Российской Федерации в целом направлены на решение задачи предотвращения сокращения сельскохозяйственных угодий и включение земельных ресурсов в рыночные отношения. Однако действенность закрепленных механизмов на практике невысока. Вместе с тем, причины сокращения сельскохозяйственных земель связаны не столько с несовершенством законодательства, как это иногда

представляется (правом предоставлен достаточный перечень правовых методов защиты прав собственников и пользователей сельскохозяйственных земель), а, скорее, с отсутствием возможности и заинтересованности основных собственников земли, самих сельскохозяйственных товаропроизводителей сохранить за собой сельскохозяйственные угодья. Сохранение дорогостоящих земельных ресурсов сельского хозяйства представляет собой комплексную, а не только земельно-правовую проблему.

Метод **косвенного регулирования** экономики предполагает проведение государством определенной экономической политики: денежно-кредитной, валютной, бюджетно-налоговой, таможенной, валютной и др. В условиях современных рыночных отношений государство в основном воздействует на экономику, применяя косвенные регуляторы. В странах Европейского экономического сообщества для защиты внутреннего рынка от более дешевых продуктов аграрной сферы применяют налоги на импорт, в то же время экспортируемая продукция получает субсидии от государства. Таким образом, товаропроизводителю компенсируются потери или их часть, если цены на мировом рынке ниже внутренних цен.

В ряде стран, например в США, государство практикует государственные заказы на покупку молока, фруктов, овощей и осуществляет программы продовольственной помощи населению с низкими доходами посредством продовольственных купонов.

В ряде европейских стран государство осуществляет доплаты перерабатывающим отраслям для удешевления основных продуктов питания. Имеются государственные службы по контролю над ценами. Предельные цены на продукты питания установлены в Швейцарии, Норвегии, Швеции и других государствах.

Одним из основных инструментов косвенного регулирования экономики является налоговая система, которая с одной стороны обеспечивает само существование государства, а с другой – регулирование экономического развития общества. Цели, которые могут ставиться перед

налоговой политикой, весьма разнообразны. Опыт развитых стран показывает, что грамотная налоговая стратегия и эффективная реализация налоговой политики, позволяет решать такие важнейшие вопросы, как функционирование рынка, развитие отдельных наиболее чувствительных отраслей экономики, инновационную и инвестиционную привлекательность, достижение решения конкретных социальных задач. В большинстве развитых зарубежных стран с рыночной экономикой сельское хозяйство имеет льготы по установлению ставок на подоходный налог, налогов на добавленную стоимость, на имущество, на землю. При этом ставки налогов на доходы хозяйств зависят от величины дохода сельскохозяйственного производителя. Следует отметить, что во многих зарубежных странах преобладают мелкие фермы, отличающиеся устойчивой конкурентоспособностью, но малоэффективные с экономической точки зрения. Государство данных стран, учитывая, что на небольших фермах занята значительная часть трудовых ресурсов, идет на компромисс, осуществляет их поддержку, чтобы не допустить социальной нестабильности в обществе.

Разграничение методов государственного регулирования является достаточно условным. Любой косвенный регулятор несет в себе также и элементы прямого регулятора. Проявляется это в том, что примененный в действительности косвенный регулятор контролируется той или иной государственной службой, которая может изменять его после принятия определенного решения (например, понижение ставки НДС при реализации отечественного и импортного племенного материала для сельскохозяйственных товаропроизводителей). В свою очередь прямой (административный) регулятор содержит в себе экономические элементы. Например, государство, осуществляя государственные закупки, запускает процедуру конкурентной борьбы между коммерческими организациями путем введения тендера на приобретаемые товары (работы, услуги), тем

самым повышая эффективность использования экономического потенциала организаций.

Вместе с тем, между прямыми и косвенными методами регулирования существуют принципиальные отличия. Прямые методы регулирования могут ограничивать экономическую свободу хозяйствующих субъектов путем, например, введения правил лицензирования для конкретного вида деятельности. Применение административных методов опирается, прежде всего, на силу государственной власти, действующее законодательство и может быть связано с использованием мер запрета, разрешения или принуждения. В то же время, экономические методы регулирования расширяют свободу выбора для хозяйствующих субъектов, эффективное использование которых может принести для компаний определенные выгоды.

Мировой опыт, в том числе опыт России доказал, что применение одних лишь прямых методов, не имеющих под собой достаточного экономического обоснования, превращается в бюрократию и использование потенциала страны в узкогрупповых интересах самих властных структур.

Основываясь на практике экономического развития можно сделать вывод о том, что конкурентные рынки способны решать многие социально-экономические задачи, однако сфера их действия существенно ограничена. Рынок не может соотносить внешние выгоды и издержки общества на экономическую защиту, не способен производить общественные блага в необходимом объеме для удовлетворения всего комплекса общественных потребностей, не обеспечивает содержание армии, науки, так заинтересованность в этом у бизнеса отсутствует.

Рыночная система за счет концентрации капитала, слияний и поглощений друг друга хозяйственными субъектами создает монополизм и ослабляет главные контролирующие механизмы, которые мешают монополиям получать сверхприбыль. Многие компании нарушают

законодательство с целью получения максимальной прибыли в процессе своей деятельности и получения конкурентных преимуществ.

Рыночная система, кроме того, не имеет действенных механизмов защиты недр, рынок создает неравенство в доходах населения, в целом рыночная система развивается нестабильно, подвержена инфляциям и депрессиям, а также не может решить в целом проблему инвестирования экономики. Кроме того, рынок не может предотвратить мировые кризисы и не способен обеспечить оптимальное распределение ограниченных ресурсов общества.

Принцип невмешательства государства в экономику основан на теоретических предположениях о том, что рыночные силы более эффективны, чем государственное регулирование, однако это заблуждение.

Так, для России, имеющей отличие от многих стран мира, заключающееся в прежней жесткой централизованной системе управления, которая утверждалась в течение многих десятилетий, резкий переход к рыночному хозяйству привел к разрушению государственной собственности, резкому спаду производства и затяжному кризису. Причиной этому явился ошибочный подход к выбору модели становления рыночной экономики, то есть отказ от вмешательства государства в социально-экономические процессы, который привел к разрушению экономических связей, уродливой приватизации и многим другим негативным факторам. Именно неподготовленность реформ, отсутствие переходного периода от централизованно регулируемой модели хозяйствования к рыночной, ликвидация прежней системы государственного регулирования и поддержки агропромышленного комплекса определили нарастание и углубление кризиса. Современное состояние аграрного сектора России еще раз убедительно подтвердило необходимость государственного вмешательства в его процессы.

Мы придерживаемся позиции тех авторов, которые считают возможным и необходимым вмешательство государства в экономику.

История развития экономики различных государств, в том числе и России, доказала, что нельзя абсолютизировать как рыночный механизм, так и механизм государственного регулирования. Так, если рынок не может обеспечить оптимальное распределение ресурсов, то рыночное саморегулирование должно дополняться различными формами государственного регулирования. Таким образом, на современном этапе развития общества экономические условия требуют от государства осуществления активных действий по проведению грамотной макроэкономической политики, осуществлению государственных закупок, регулированию деятельности монополий, финансированию и кредитованию наиболее уязвимых отраслей экономики.

1.2 Налогообложение сельскохозяйственных товаропроизводителей как метод государственного регулирования отрасли

В большинстве развитых стран мира применяются те или иные инструменты государственного регулирования и поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей, в том числе прямое финансирование отдельных направлений деятельности, эффективная система страхования, льготное налогообложение. В системе мер государственного регулирования сельского хозяйства, по нашему мнению, особо важная роль отводится именно налогообложению, поскольку применяя систему налоговых льгот и санкций для налогоплательщиков в сельскохозяйственной отрасли, государство целенаправленно воздействует на деловую активность хозяйствующих субъектов, стимулируя или же напротив ограничивая ее, и, следовательно, воздействует на развитие отрасли, создает предпосылки для повышения конкурентоспособности национальных производителей на мировом рынке. Российское государство, как и практически любое государство мира, проводит особую налоговую политику в сельскохозяйственной отрасли, которая включает

предоставление различных налоговых льгот и преференций сельскохозяйственным товаропроизводителям, в их числе введение особого порядка налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей в виде единого сельскохозяйственного налога.

Эволюция системы налогообложения идет по пути упрощения, сокращения числа действующих налогов, снижения уровня ставок и расширения налогооблагаемой базы. В результате в аграрном сообществе некоторых стран время от времени возникает мысль о введении единого налога, вмещающего в себя функции всей налоговой системы в конкретной отрасли.

Практическая реализация идеи введения единого налога для сельскохозяйственных производителей нашей страны была впервые осуществлена в 1923 году в Советском Союзе путем принятия Декрета о едином сельскохозяйственном налоге²², объединившим все ранее действовавшие налоги в аграрном секторе.

С 1 января 1924 года продналог (единый сельскохозяйственный налог) взимался в размере 5% от дохода крестьянского двора. Он был дифференцирован в зависимости от плодородия земли, наличия скота и других условий. При этом, определенным категориям лиц предоставлялись льготы (семьи красноармейцев, коллективные и кооперативные хозяйства). Проектом налоговой реформы Наркомфина СССР (принят ЦИК и СНК СССР 2 сентября 1930 г.) были отменены более 60 государственных и местных налогов и сборов, акцизов и различных взносов, а взамен утверждены всего 6 «Положений»: о налоге с оборота предприятий обобщественного сектора, об отчислении в доход государства прибылей госпредприятий, о подоходном налоге с предприятий обобщественного сектора, о единой госпошлине, о промысловом налоге с частных предприятий и промыслов, о подоходном налоге с частных лиц.

²²Декрет СНК РСФСР от 27.06.1923 «Об отмене отчисления с натурального налога в натуральный фонд социального обеспечения и об оказании помощи комитетам общественной взаимопомощи»//Справочная правовая система КонсультантПлюс, обновление от 18.03.2014.

Проектом устанавливались три различные системы обложения: колхозов и колхозников, трудовых единоличных хозяйств, кулацких хозяйств. В отношении единоличных трудовых хозяйств налоговая политика не только ликвидировала всякие экономические стимулы к развитию сельскохозяйственного производства, но и в корне подрывала крестьянское хозяйство. Она же была главным средством принуждения их к вступлению в колхозы. Налоговая политика была также направлена на разорение кулацких хозяйств посредством таких высоких налогов, которые значительно превышали доходность хозяйства. Одновременно с сельхозналогом крестьяне-единоличники платили и другие налоги и другие платежи: самообложение, культсбор, единовременный сбор (в 1932 и 1934 гг.), принудительная подписка на займы, страховые платежи и т.п., что делало налоговый гнет совершенно непереносимым.

Основной целью закона «О сельскохозяйственном налоге» от 08.08.1953, принятого на пятой сессии ВС СССР²³, являлась экономическая заинтересованность работников колхозов в росте производства. Так, законом устанавливалась система обложения личных приусадебных хозяйств по твердым ставкам с одной сотой части гектара, независимо от общей суммы доходов с участка и от вида возделываемых культур. До этого при расчете налога учитывались доходы по каждой культуре отдельно, в том числе от скота, что не стимулировало работников колхозов в развитии приусадебного хозяйства. Установление твердых ставок налога с 1/100 гектара побуждало сельскохозяйственных производителей к возделыванию более выгодных культур и развитию животноводства. В законе предусматривался также ряд мер, направленных на улучшение организации труда и повышение трудовой дисциплины в общественном хозяйстве колхозов. Налог на хозяйства работников колхозов, отдельные члены семьи которых без уважительных причин не выработали в 1953 году установленного минимума трудодней в

²³Закон СССР от 08.08.1953 «О сельскохозяйственном налоге»// Справочная информационная система КонсультантПлюс, обновление от 18.03.2014.

колхозах, повышался на 50%. В этом случае увеличивались и нормы обязательных поставок с подсобного хозяйства. Законом, кроме того, предусматривалось увеличение размера сельхозналога на 75% с хозяйств работников колхозов, в семьях которых трудоспособные граждане не состоят в колхозах и не работают по найму. В отношении немногочисленных единоличных хозяйств проводилась такая же дискриминационная политика, как и раньше: ставки сельхозналога для них были установлены на 100% большие, чем для колхозников.

В рамках единой налоговой системы, сформированной в России в 1991 - 1992 гг., для сельскохозяйственных организаций было частично сохранено ранее действовавшее льготное налогообложение. Они были освобождены от уплаты налога на прибыль от реализации произведенной и переработанной (первичная переработка) сельскохозяйственной продукции, налога на имущество.

Согласно действующему законодательству Российской Федерации о налогах и сборах основными системами налогообложения для организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих деятельность в сельском хозяйстве, являются общий режим налогообложения и специальный режим налогообложения, представленный единым сельскохозяйственным налогом (далее – ЕСХН).

Общий налоговый режим (общая система налогообложения) является основным режимом налогообложения для всех организаций и индивидуальных предпринимателей. В случае если налогоплательщики не переходят на специальные налоговые режимы, применяется общий налоговый режим. Применяя данный режим, налогоплательщики должны в обязательном порядке вести бухгалтерский и налоговый учет и представлять в налоговый орган по месту нахождения организации бухгалтерскую и налоговую отчетность.

Одновременно с общим режимом налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей применяется специальный

режим налогообложения в виде единого сельскохозяйственного налога (далее - ЕСХН). Существенные изменения данного режима налогообложения введены с 1 января 2004 года и закреплены в статьях 346.1-346.10 главы 26.1 НК РФ.

Следует отметить, что любой специальный налоговый режим создается в рамках системы налогообложения для ограниченных категорий налогоплательщиков и видов деятельности, обязательно включающей в себя единый налог как центральное звено и сопутствующее ему ограниченное количество других налогов и сборов, заменить которые единым налогом либо нецелесообразно, либо просто невозможно. Систему налогообложения с уплатой единого налога по сравнению с общим режимом налогообложения можно рассматривать в качестве особого механизма налогового регулирования определенных сфер деятельности.

Важно также отметить, что организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие деятельность в сельском хозяйстве, вправе использовать специальный режим налогообложения (ЕСХН) при соблюдении ими условий, предусмотренных главой 26.1 НК РФ. Одним из таких условий является соответствие организаций и индивидуальных предпринимателей статусу сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Пункт 2 статьи 346.2 НК РФ относит к сельскохозяйственным товаропроизводителям организации и индивидуальных предпринимателей, производящих сельхозпродукцию, осуществляющих ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах) и реализующих эту продукцию, при условии, если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций и индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельхозпродукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70%.

Сельскохозяйственными товаропроизводителями также считаются рыбные хозяйства, которые перечислены в пункте 2.1 статьи 346.2 НК РФ. Для данных категорий товаропроизводителей установлены ограничения. Они имеют право применять ЕСХН в следующих случаях:

- если доля от реализации уловов и произведенной из них (собственными силами) рыбной или иной продукции в общем доходе составит за налоговый период не менее 70 процентов.
- если для вылова используются суда рыбопромыслового флота, которые находятся у хозяйств в собственности или используются на основании договоров фрахтования (бербоут-чартера и тайм-чартера).

Законодателем кроме того ограничен круг налогоплательщиков, имеющих право перейти на уплату ЕСХН. Так, налогоплательщики не имеют права перейти на уплату ЕСХН, если их деятельность связана с производством подакцизных товаров, игорным бизнесом и в случае соответствия их таким организационно-правовым формам как казенные, бюджетные и автономные учреждения.

В п. 3 ст. 346.2 НК РФ определено, что к сельскохозяйственной продукции относятся продукция растениеводства сельского и лесного хозяйства и продукция животноводства (в том числе полученная в результате выращивания и доращивания рыб и других водных биологических ресурсов), конкретные виды которых определяются Правительством Российской Федерации в соответствии с Общероссийским классификатором продукции. В развитие данного положения принят Перечень видов продукции, относимой к сельскохозяйственной продукции, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 25 июля 2006 г. № 458.

Переход на уплату ЕСХН, равно как и переход на общий налоговый режим со специального режима налогообложения, осуществляется посредством подачи соответствующего уведомления в налоговый орган по местонахождению организаций (месту жительства индивидуальных предпринимателей).

При переходе на ЕСХН организациям и индивидуальным предпринимателям, применяющим общий режим налогообложения, необходимо определить долю дохода от реализации сельхозпродукции собственного производства полученного по итогам года, в котором подается заявление о переходе на уплату ЕСХН, в общем объеме выручки. Она должна составлять не менее 70%. «Процентная доля», согласно пункту 2.2 статьи 346.1 НК РФ должна соответствовать условию по формуле:

$$\frac{D1 + D2}{D3} \times 100\% \geq 70\%$$

где D1 – сумма доходов от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной рыбы;

D2 – сумма доходов от реализации сельскохозяйственной продукции первичной переработки;

D3 – сумма доходов от реализации всех товаров (работ, услуг) сельскохозяйственного товаропроизводителя, включая произведенную сельскохозяйственную продукцию и продукцию ее первичной последующей переработки.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих промышленную переработку продукции первичной переработки согласно пункту 2.2 статьи 346.2 НК РФ, должно выполняться следующее условие:

$$\frac{D2}{D4} \times 100\% = \frac{E1 + E2}{E5} \times 100\% \geq 70\%$$

где D4 – общая сумма доходов от реализации произведенной продукции из сельскохозяйственного сырья и (или) выращенной рыбы, т.е. доходы от реализации конечной продукции, прошедшей промышленную переработку;

E5 – общая сумма расходов на производство продукции из сельскохозяйственного сырья и (или) выращенной рыбы (конечной продукции), т.е. сумма расходов, произведенных при производстве конечного продукта, включающих в себя расходы на производство сельскохозяйственной продукции и (или) выращивание рыбы, расходы на первичную переработку и расходы на последующую переработку.

При этом

$$E5 = E1 + E2 + E3 + E4$$

где,

E1 – сумма прямых расходов на производство сельскохозяйственной продукции и (или) выращивание рыбы;

E2 – сумма прямых расходов на их первичную переработку;

E3 – расходы на последующую (промышленную) переработку;

E4 – общехозяйственные и общепроизводственные расходы, направленные на производство и переработку сельскохозяйственной продукции или рыбы.

Пример № 1.

ООО «Ниточный комбинат» выращивает хлопок, из которого производит хлопковое волокно. Из хлопкового волокна путем переработки ООО «Ниточный комбинат» получает ткань, которую в дальнейшем организация и реализует. Кроме того, организация осуществляет иной вид деятельности.

В рассматриваемом случае хлопок – это сельскохозяйственная продукция (по ОК 005-93 код 97 2200), хлопковые волокна – продукция первичной переработки (код – 1711015), ткань – продукция промышленной переработки.

Необходимость определения доли (суммы) дохода от реализации продукции первичной переработки возникает у организации и в случае последующей переработки этой продукции.

Указанная доля исчисляется исходя из соотношения расходов на производство сельскохозяйственной продукции и первичную переработку сельскохозяйственной продукции в общей сумме расходов на производство продукции из произведенного сельскохозяйственного сырья.

С 01 января 2012 г. ООО «Ниточный комбинат» планирует перейти на уплату ЕСХН. Для этого должна быть рассчитана доля доходов от реализации сельхозпродукции и продукции первичной переработки в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) за 2011 г. (п. 5 ст. 346.2 НК РФ).

Затраты организации по механизированному сбору хлопка и очистке его от семян за 2011 г. составили 350 тыс. руб., по переработке хлопка в хлопковое волокно – 400 тыс. руб., затраты по производству ткани – 250 тыс. руб.

Выручка от реализации товаров (работ, услуг) за 2011 г. составляет 1050 тыс. руб., в том числе:

- от продажи ткани – 1000 тыс. руб.;
- от реализации услуг – 50 тыс. руб.

Определим долю доходов ООО «Ниточный комбинат» от реализации сельскохозяйственной продукции и продукции ее первичной переработки.

Прежде всего, рассчитаем доли доходов от реализации хлопкового волокна в сумме доходов от реализации ткани.

Эта доля исчисляется исходя из соотношения расходов ООО «Ниточный комбинат» по обработке хлопка и производства хлопкового волокна в общей сумме расходов на производство ткани.

Она составит 75% $((350 \text{ тыс. руб.} + 400 \text{ тыс. руб.}) / (350 \text{ тыс. руб.} + 400 \text{ тыс. руб.} + 250 \text{ тыс. руб.}) \times 100\%)$, или 750 тыс. руб. $(1000 \text{ тыс. руб.} \times 75\%)$.

Затем рассчитаем долю доходов от реализации продукции первичной переработки сельскохозяйственного сырья в общей сумме доходов от реализации товаров (работ, услуг): 71,43% $(750 \text{ тыс. руб.} : 1050 \text{ тыс. руб.} \times 100\%)$.

Поскольку доля доходов от реализации продукции первичной переработки превышает 70%, организация вправе перейти на уплату ЕСХН с 1 января 2012 г.

Окончание примера.

Как было изложено выше, основным отличием любого специального налогового режима от общей системы налогообложения является возможность налогоплательщиков не уплачивать совокупность налогов, которая заменяется уплатой единого налога. Для налогоплательщиков сельскохозяйственных товаропроизводителей таким налогом является единый сельскохозяйственный налог.

Нами были проанализированы ставки по основным федеральным, региональным и местным налогам, уплачиваемым сельскохозяйственными товаропроизводителями, находящимися на основных системах налогообложения (ОСН и ЕСХН) (Таблица 1,2).

**Таблица 1 - Анализ ставок по основным федеральным налогам и сборам,
уплачиваемым сельскохозяйственными товаропроизводителями**

Налогоплательщик	Федеральные налоги					
	Налог на прибыль организаций/налог на доходы физических лиц	НДС	Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов	Водный налог	Акцизы	НДПИ
Общий режим налогообложения						
Организация	0%	10% или 18% в зависимости от вида реализуемой продукции	Ставки зависят от вида объекта. Ставки сбора за определенные объекты водных биологических ресурсов для градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций и для российских рыбохозяйственных организаций, в том числе рыболовецких артелей (колхозов), устанавливаются в размере 15 процентов ставок сбора указанных водных объектов при условии соответствия таких организации статусу сельскохозяйственных товаропроизводителей	Налоговые ставки зависят от вида водопользования, признаваемого объектом налогообложения		Налоговая ставка в размере 0% установлена в отношении подземных вод, используемых налогоплательщиком исключительно в сельскохозяйственных целях, включая орошение земель сельскохозяйственного назначения, водоснабжение животноводческих ферм, животноводческих комплексов, птицефабрик, садоводческих, огороднических и животноводческих объединений граждан

Индивидуальный предприниматель	освобождены руководители фер. хоз.при получении грантов и субсидий	10% или 18% в зависимости от вида реализуемой продукции	Ставки зависят от вида объекта.Ставки сбора за определенные объекты водных биологических ресурсов для индивидуальных предпринимателей, которые удовлетворяют критериям, предусмотренным для рыбохозяйственных организаций устанавливаются в размере 15 процентов ставок сбора за указанные объекты			
Специальный режим налогообложения (ЕСХН)						
Организация	Не являются плательщикам и данного налога	Не являются плательщиками данного налога	Ставки зависят от вида объекта. Ставки сбора за определенные объекты водных биологических ресурсов для градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций и для российских рыбохозяйственных организаций, в том числе рыболовецких артелей (колхозов), устанавливаются в размере 15 процентов ставок сбора указанных водных объектов при условии соответствия таких организации статусу сельскохозяйственных товаропроизводителей	Налоговые ставки зависят от вида водопользования, признаваемого объектом налогообложения		Налоговая ставка в размере 0% установлена в отношении подземных вод, используемых налогоплательщиком исключительно в сельскохозяйственных целях, включая орошение земель сельскохозяйственного назначения, водоснабжение животноводческих ферм, животноводческих комплексов, птицефабрик, садоводческих, огороднических и животноводческих объединений граждан

Индивидуальный предприниматель			Ставки зависят от вида объекта. Ставки сбора за определенные объекты водных биологических ресурсов для индивидуальных предпринимателей, которые удовлетворяют критериям, предусмотренным для рыбохозяйственных организаций устанавливаются в размере 15 процентов ставок сбора за указанные объекты			
---------------------------------------	--	--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--	--

Таблица 2 -Анализ ставок по основным региональным и местным налогам, уплачиваемым сельскохозяйственными товаропроизводителями

Налогоплательщик	Региональные налоги		Местные налоги	
	Транспортный налог	Налог на имущество организаций	Земельный налог	Налог на имущество физических лиц
Общий режим налогообложения				
Организация	1)Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации. 2)Транспортные средства, перечисленные в пункте 2 статьи 358 НК РФ, налогом не облагаются	Не более 2,2%	Не более 0,3% или не более 1,5%	Не более 2,2%
Индивидуальный предприниматель				
Специальный режим налогообложения ЕСХН				
Организация	1)Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации. 2)Транспортные средства, перечисленные в пункте 2 статьи 358 НК РФ, налогом не облагаются	Не являются плательщиками данного налога	Не более 0,3% или не более 1,5%	X
Индивидуальный предприниматель		X		Не являются плательщиками данного налога

Необходимо отметить, что в настоящее время по размеру налоговых ставок основных налогов и сборов, в том числе налогов и сборов, взимаемых в сельскохозяйственной отрасли, Российскую Федерацию можно отнести к странам с наиболее низким уровнем налогообложения. Вместе с тем, исходя из официальной статистики, публикуемой Федеральной налоговой службой России (далее –ФНС России), несмотря на снижение налоговой нагрузки на сельскохозяйственный сектор удалось обеспечить стабильный рост

налоговых и иных обязательных платежей. Анализ начисленных и поступивших налогов и сборов в консолидированный бюджет Российской Федерации приведен в Параграфе 2.2. Главы 2 настоящего исследования.

Как следует из данных, приведенных в Таблицах 1,2, в случае применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей в виде ЕСХН *организации* не уплачивают налог на прибыль организации, налог на добавленную стоимость, налог на имущество организаций. *Индивидуальные предприниматели*, применяющие ЕСХН, освобождаются от уплаты налога на добавленную стоимость, налога на доходы физических лиц, налога на имущество физических лиц (по имуществу, используемому для предпринимательской деятельности).

Совокупность указанных видов налогов, как для организаций, так и для индивидуальных предпринимателей, заменяется уплатой единого сельскохозяйственного налога, объектом обложения которого признаются доходы, уменьшенные на величину расходов. Ставка ЕСХН согласно действующему законодательству о налогах и сборах составляет 6%.

Обложение другими налогами и сборами организаций и индивидуальных предпринимателей, находящихся на специальном налоговом режиме, не отличается от налогообложения в случае применения общей системы налогообложения.

Российские сельскохозяйственные товаропроизводители освобождены от налога на прибыль с момента его введения в 1991 году, в части прибыли, получаемой от сельскохозяйственной деятельности. Законодательством о налогах и сборах было предусмотрено, что с 2004 года сельскохозяйственные товаропроизводители облагаются данным налогом в льготном режиме с поэтапным увеличением льготной ставки и окончательной отменой льгот в 2014 г. Однако, в 2006 г., равно как и в 2007 - 2008 гг., период действия нулевой налоговой ставки был продлен. С принятием Федерального закона от 02.10.2012 г. № 161-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового

кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» (далее – Закон № 161-ФЗ) применение нулевой ставки стало бессрочным. Важно отметить, что данная налоговая льгота действует только для сельскохозяйственных товаропроизводителей – организаций и соответственно не применяется в отношении индивидуальных предпринимателей.

Налог на имущество организаций исчисляется по ставке 2,2% и утверждается соответствующими законами субъектов Российской Федерации. Однако во многих регионах производители сельскохозяйственной продукции, не находящиеся на специальных режимах налогообложения, освобождены от уплаты данного налога, либо ставка для таких производителей составляет 0% (Архангельская, Калужская, Самарская, Саратовская, Тюменская, Ленинградская области, Алтайский край).

Ставка НДС для большинства видов сельскохозяйственной продукции составляет 10%, при этом «входный» НДС, предъявляемый продавцами-контрагентами, преимущественно составляет 18%. Таким образом, как правило, суммы налога, подлежащие уплате в бюджет, сельскохозяйственными товаропроизводителями являются минимальными.

Транспортным налогом не облагается большая часть техники (тракторы, комбайны, спецтехника), используемой при сельскохозяйственных работах, а также промысловые морские и речные суда. В некоторых регионах предусмотрены дополнительные льготы по данному налогу. Например, от уплаты данного налога освобождаются грузовые автомобили, используемые при перевозках сельскохозяйственных грузов²⁴, либо по ним устанавливаются пониженные ставки налога (понижающие коэффициенты)²⁵.

²⁴ Закон Приморского края от 28.11.2002 № 24-КЗ «О транспортном налоге».

²⁵ Закон Архангельской области от 01.10.2002 № 112-16-ОЗ «О транспортном налоге».

Следует также обратить внимание на то, что в соответствии с Федеральным законом от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования», вступившем в силу с 1 января 2010 г., планируется поэтапное увеличение льготных ставок страховых взносов для сельхозтоваропроизводителей, использующих как общую систему налогообложения, так и ЕСХН, с окончательной отменой льгот в 2015 г. Влияние практической реализации данной меры на экономическое положение сельскохозяйственных товаропроизводителей еще предстоит оценить в будущем. Однако уже сейчас можно говорить о том, что отмена льгот по социальным платежам для плательщиков ЕСХН сократит преимущества специального налогового режима, а отдельное взимание налогов и платежей нивелирует саму идею единого налога.

Опыт применения единого налога для крупных производителей в России показал, что, с точки зрения экономической функции налогообложения, его главным недостатком является отсутствие гибкости и возможности регулировать отдельные процессы в производственной сфере с помощью данного налога, которые присущи разветвленной системе налогообложения.

Применение всего многообразия рассмотренных налоговых стимулов и регуляторов, используемых в сельском хозяйстве, невозможно без оценки эффекта, которое они оказывают на экономическое поведение сельскохозяйственных товаропроизводителей и на ситуацию в аграрном секторе. Применяемая система налогообложения может влиять на то, как сельское хозяйство реагирует на экономические, технические и политические изменения и потрясения. Налоговые льготы могут быть использованы для координации экономического поведения, например, в инвестиционной и

природоохранной деятельности, хотя не все сельскохозяйственные товаропроизводители способны получить выгоду от данных стимулов. Кроме того, в ряде случаев налоговые льготы имеют лишь краткосрочное воздействие на поведение фермеров, в то время их основное призвание - оказывать долгосрочное воздействие на структуру сельского хозяйства, землепользования и землевладения.

Вопрос четкой классификации ситуаций, в которых применение методов налогового регулирования и налоговых льгот является оправданным и имеет положительное влияние, а в каких его лучше избегать, является первостепенным для исследований в сфере аграрного налогообложения во всех государствах вне зависимости от уровня экономического развития.

1.3 Зарубежный опыт государственного регулирования экономики на основе системы налогообложения сельского хозяйства

В экономически развитых и развивающихся странах мира с рыночной экономикой, идет процесс усиления государственного управления во всех сферах экономики, и особенно в аграрной сфере. Помимо растущего прямого участия в производстве и распределении происходит расширение законодательства, издается все большее количество законов и нормативных актов по регулированию аграрной экономики. При этом характерно расширение области влияния государства на экономические процессы всех сфер экономики в критические периоды – депрессии, кризисы. Но даже в государствах со стабильной экономикой существует государственная поддержка аграрной сферы, усиление управляемости в проведении аграрных реформ. Государство учитывает паритет цен на сельскохозяйственную продукцию, осуществляет поддержку сельскохозяйственных производителей всех форм собственности, формирует рынок продовольствия, способствует развитию импортных связей.

Налоговая политика, как метод государственного регулирования сельского хозяйства, является мощным экономическим рычагом как стимулирующим развитие отрасли, так и сдерживающим его.

Общей чертой налогообложения сельского хозяйства в большинстве стран является предоставление аграрному сектору налоговых льгот, особых режимов налогообложения, связанного со специфическими особенностями производства. Действующие налоги существенно различаются, кроме того, сельскохозяйственные товаропроизводители наряду с другими экономическими субъектами осуществляют социальные платежи. Доля социальных платежей в общем объеме выплат может значительно различаться в зависимости от уровня государственной социальной поддержки²⁶.

В структуре налогов стран Центральной и Западной Европы большую часть составляют косвенные налоги. Во Франции и Италии важное место занимают социальные выплаты и налоги на потребление, в Северной Америке - подоходный налог и налоги на имущество.

Имущество в европейских странах облагается двумя основными налогами – подоходным и корпоративным.

Большинство сельскохозяйственных товаропроизводителей западноевропейских стран осуществляет свою деятельность в качестве индивидуального предпринимателя или совместно с членами своей семьи, не регистрируясь при этом в качестве юридического лица, и, таким образом, являются плательщиками **подоходного налога**.

Если фермер организует производство в форме акционерного общества, он вынужден платить два налога: корпоративный и подоходный. Этим и объясняется преобладание индивидуально-семейных форм ведения сельского хозяйства в большинстве стран. Чтобы избежать двойного

²⁶ Кухаренко В.Б., Тютюрюков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран. М.: РАГС, 2009. С. 11.

налогообложения кооператива и его членов - подоходный налог уплачивается только на одном уровне.

Как правило, налоги, уплачиваемые корпорациями, несколько выше, чем те, которые платят фермеры. Однако для плательщиков **корпоративного налога** в сельском хозяйстве также предусмотрен ряд льгот. Например, во Франции освобождены от уплаты данного налога животноводческие кооперативы и консорциумы. В Италии (в течение первых 10 лет с момента создания) сельскохозяйственные кооперативы по первичной переработке сельскохозяйственной продукции освобождаются от уплаты налога на доходы юридических лиц и местного налога на доходы. По истечении 10 лет ставка местного налога на прибыль кооперативов составляет 15%, а налога на прибыль корпораций - 25% за вычетом местного налога.²⁷

Налоговой базой является прибыль, полученная налогоплательщиком, которая определяется как разница между доходами от сельскохозяйственной деятельности и расходами, связанными с ней. Сюда же могут включаться и государственные дотации.

Ставки подоходного налога в сельском хозяйстве почти не отличаются от среднего уровня в других отраслях: в Великобритании - от 20% до 40%, в Германии от 15% до 53%, во Франции от 12 до 57% и т.д.²⁸ Тем не менее, в отдельных странах сельхозпроизводителям предоставляются льготы по данному налогу, которые представляют собой установление прогрессивной шкалы в зависимости от уровня дохода, исключение из налогооблагаемой базы ряда поступлений (выплат в фонд социального страхования, пособий на детей и т.д.), предоставление возможности платить усредненный налог с чистого дохода, полученного за три года, использование принципа льготного налогообложения совместного дохода.

²⁷ Пьянова М.В. Зарубежный опыт налогового стимулирования аграрного сектора экономики//Налоги и налогообложение. - 2009. - №8. - С.64

²⁸ Там же. С.62.

Во Франции и Германии фермеры с низким уровнем доходов не обязаны вести никакой бухгалтерии. Сумма налога для них рассчитывается на основе кадастрового или совокупного дохода. В Италии минимальный облагаемый размер дохода для сельскохозяйственных кооперативов в 2,5 раза выше, чем для кооперативов в других отраслях. В Германии установлен дополнительный вычет для лиц, получающих доходы от сельского и лесного хозяйства.²⁹

В условиях рыночной экономики в сельском хозяйстве особую актуальность приобретает платное землепользование, выражающееся в принятии и установления ставок **поземельному налогу**.

Методы исчисления земельного налога различны, но в целом представляют собой разновидности кадастрового метода. Поскольку рыночная цена земли существенно превышает кадастровую оценку, применение кадастрового метода также можно рассматривать как льготу.

Льготный подход к налогообложению земли в аграрном секторе заключается также в том, что ставка налога на земли сельскохозяйственного назначения намного ниже ставки налога на земли несельскохозяйственного назначения. В большинстве стран ставки земельного налога в этой части, как правило, не превышают 1% стоимости земли.³⁰

В ряде стран полностью исключаются из налогообложения земли сельскохозяйственного назначения. Земли, на которых осуществляются инвестиции (природоохранные, дренажные, ирригационные работы), могут временно освобождаться от налогообложения.

Так, законодательство Великобритании, Нидерландов, Швеции не облагает налогом сельскохозяйственные земли и постройки, расположенные на них. В Канаде стоимость земли оценивается по стоимости ее реального

²⁹Там же. С.63

³⁰ Пьянова М.В. Зарубежный опыт налогового стимулирования аграрного сектора экономики//Налоги и налогообложение. - 2009. - №8. - С.64

использования, что приводит к уменьшению налогооблагаемой базы по земельному налогу. В Италии стоимость земли включается в подоходный налог и определяется на основе кадастрового дохода, который значительно ниже реально получаемого дохода с земли. В США при заключении контракта между администрацией штата и землевладельцем о сельскохозяйственном использовании земли на определенный период времени, землевладелец может рассчитывать на ряд налоговых льгот.

В Нидерландах, Бельгии и Польше сельскохозяйственные земли выведены из-под обложения налогом на прирост капитала. Сельскохозяйственные земли выведены из-под обложения налогом на имущество в Нидерландах, Чехии (в течение первых 5 лет), Франции (возделанные и невозделанные земли), Великобритании. В Дании сельскохозяйственные земли облагаются по более низким ставкам.

В Венгрии предусмотрена налоговая льгота по налогу на наследство (льгота представляет собой уплату 50% налога по сельскохозяйственным землям). В Великобритании сельскохозяйственные земли и сооружения на сумму €375000 освобождаются от налогообложения.

При уплате налога на продажу земельных участков для сельскохозяйственных производителей также предусмотрены различные льготы. В Германии и во Франции не облагаются налогом покупки дополнительных земельных участков, если размеры фермы после покупки не превышают пределы стандартного семейного хозяйства. В Италии ставка налога на продажу земельных участков составляет 8%, а при повторной продаже земельного участка в течение пяти лет ставка налога снижается на 25%.

Сельское хозяйство, как правило, пользуется льготным косвенным налогообложением. Особое значение в косвенном налогообложении имеет обложение **налогом на добавленную стоимость** в европейских странах или **налогом с оборота** - в США.

Система обложения налогом на добавленную стоимость в зарубежных странах представляется более гибкой, чем в России. Специфика сельского хозяйства стран европейского союза состоит в том, что в отрасли преобладают большое число относительно мелких семейных ферм, которые часто ведут бухгалтерский учет по упрощенной форме. В этой связи сельское хозяйство в европейских странах не исключено из сферы применения налога на добавленную стоимость, но пользуется льготным режимом обложения. Сохранение за сельскохозяйственными производителями статуса плательщиков налога на добавленную стоимость (налога с оборота) объясняется тем, что исключение каких-либо стадий налогообложения ведет к увеличению бремени налога на конечного потребителя.

В большинстве европейских стран действует упрощенный режим взимания НДС с мелких ферм, выражающийся в начислении налога с общей суммы оборота по результатам года. Для крупных сельскохозяйственных производителей налог рассчитывается с применением компенсационной ставки, которая ниже общей, и взимании в бюджет только разницы в суммах НДС, рассчитанных с помощью этих ставок.

За исключением Дании, законодательство всех стран-участниц европейского союза предусматривает уплату пониженной ставки указанного налога на сельскохозяйственную продукцию.

В Нидерландах, Германии, Бельгии, Венгрии и Польше доступен механизм особой сельскохозяйственной схемы обложения НДС.

В Нидерландах фермеры освобождены от уплаты налога на добавленную стоимость («сельскохозяйственная схема»). Сельскохозяйственные производители, подпадающие под действие указанной схемы, освобождены от обязанности вести учет и выписывать счета-фактуры. При этом покупатели сельскохозяйственной продукции получают фиксированное снижение ставки НДС до 5,1%. Сельскохозяйственные производители могут перейти на схему полного

обложения НДС (6% по социально значимым товарам, 19% - по остальным товарам и услугам).

В Германии для сельскохозяйственных производителей также применяется фиксированная схема, которая базируется на экономической статистике средней нагрузки по НДС в сельском хозяйстве (9% для сельскохозяйственных товаров, 5% для товаров лесного хозяйства). Суммы НДС, взимаемые с покупателя, полностью остаются у производителя сельскохозяйственной продукции.

В Бельгии специальная схема для сельскохозяйственных производителей предусматривает выплаты сельскохозяйственным производителям с целью компенсации их потерь от уплаченного НДС. Ставка компенсации составляет 6% от цены сельскохозяйственной продукции.

В Венгрии при закупке сельскохозяйственной продукции покупатель уплачивает дополнительную компенсацию: 12% от цены продажи продукции растениеводства и 7% - от цены животноводческой продукции, однако налогоплательщик вправе вернуть данную сумму из бюджета.

В Польше, в случае, если сельскохозяйственный производитель не зарегистрирован официально в качестве плательщика НДС, покупатель его продукции может выставить НДС от имени фермера, возместив, таким образом, 5% от цены сельскохозяйственной продукции.

В налоговом законодательстве других странах европейского союза не существует специальных режимов обложения НДС для сельскохозяйственных производителей, однако имеются специальные льготы и привилегии для малых предпринимателей.

Так, в Чехии индивидуальные и корпоративные производители освобождены от уплаты НДС и его администрирования в случае, если объемы реализации их продукции не превышают €31358. Фермеры Дании с

товарооборотом менее €67200 могут выбирать между полугодовым возвратом НДС и уплатой НДС.

В Испании специальный режим обложения НДС для сельхозпроизводителей также ограничен пороговыми значениями дохода. Он может применяться только в случае, если товарооборот по сельскохозяйственным видам деятельности менее €300000, а общий товарооборот менее €450000. В случае применения данного режима продукция животноводства облагается по ставке 7,5%, прочая сельскохозяйственная продукция - по ставке 9%. Потребителям сельскохозяйственной продукции льгот не предоставляются.

Некоторые особенности принципов организации обложения НДС во Франции, Великобритании и Польше могут рассматриваться в качестве дополнительных инструментов инвестиционного стимулирования в сельском хозяйстве.

Во Франции в ряде случаев обложения НДС фермеры получают компенсацию из бюджета. Система обложения НДС для сельскохозяйственных производителей применяется в случае, если средняя выручка составляет менее €45700 в течение двух последовательных лет. Сельскохозяйственный производитель при этом уплачивает НДС по приобретенным товарам без возможности его возмещения из бюджета и не взимает НДС по проданной им продукции. В свою очередь такой производитель получает фиксированную компенсацию по продажам со стороны государства. Данный показатель составляет 4% для большинства продуктов животного происхождения, масличных и высокопротеиновых культур и 3,05% для других продуктов.

Второй режим обложения НДС сельскохозяйственных производителей является обязательным для производителей со средним объемом продаж более €45700. Если НДС, подлежащий уплате в одном финансовом году, больше суммы, уплаченной сельскохозяйственным производителем, то

данная разница компенсируется из бюджета. В противном случае разница компенсируется сельскохозяйственным производителем.

В Польше сокращенная ставка 7% применяется для сельскохозяйственных машин и оборудования при общей ставке НДС в 22%.

В Великобритании большинство приобретений, осуществленных сельскохозяйственными производителями, облагаются по ставке 0%. К таким товарам можно отнести продукты питания, животных для забоя, корма, семена, саженцы. Также сельскохозяйственные производители могут вернуть 70% входящего НДС при ремонте и техническом перевооружении производства.

Как было указано выше, в США, в отличие от других стран, налог на добавленную стоимость не взимается, своеобразным аналогом данного налога выступает такой косвенный налог как налог с оборота (налог с продаж).

Объектом налогообложения является валовая выручка от продаж. Ставка налога различается в зависимости от штата, поскольку налог этот не федерального значения. В среднем ставка налога с продаж составляет 5 - 8,5%³¹. Льготный режим для сельскохозяйственных производителей заключается в том, что при покупке сырья, материалов, основных средств для сельского хозяйства данный налог не взимается.

Социальные платежи в сельском хозяйстве уплачиваются так же, как в других отраслях экономики. Данные выплаты дают сельскохозяйственным производителям право пользоваться государственной системой социального страхования. Особое значение уплата таких платежей имеет в странах с активной ролью государства в регулировании экономики, где удельный вес социальных выплат в общем налоговом бремени аграрного сектора достаточно высок по сравнению с другими налогами (Италия, Франция), и

³¹Кухаренко В.Б., Тютюрюков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран. М.: РАГС, 2009. С. 81.

меньшее значение, где такой удельный вес таких платежей ниже (США, Великобритания).

Фермеры (как и любые другие предприниматели) уплачивают социальные налоги из дохода, наемные рабочие - из заработной платы.

В некоторых европейских странах (Италия) сельскохозяйственные производители осуществляют социальные выплаты в фонд страхования по инвалидности и в фонд страхования по болезням. Сельскохозяйственные производители с невысоким уровнем годового дохода освобождаются от осуществления социальных платежей, хотя на них распространяется режим получения выплат от государства, предусмотренный для всех налогоплательщиков.

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

В европейских странах для защиты внутреннего рынка от более дешевых сельскохозяйственных продуктов применяются налоги на импорт, которые рассчитываются еженедельно и базируются на разнице между, так называемой, опорной ценой и минимальной ценой на импортируемый продукт. Опорная цена определяется как внутренняя рыночная цена по району, где складывается наибольший внутренний дефицит на данный вид продукции.

Анализ основных систем налогообложения, действующих для сельскохозяйственных товаропроизводителей, освещенный в параграфе 1.2 настоящей диссертационной работы, показал, что в Российской Федерации,

равно как и в зарубежных странах действует особый порядок налогообложения в сельскохозяйственном секторе. Данный порядок налогообложения включает в себя предоставление льгот по налогу на прибыль организаций (аналог корпоративного налога), специальный налоговый режим в виде ЕСХН, который заменяет собой уплату совокупности налогов (налог на прибыль организаций (НДФЛ для индивидуальных предпринимателей), НДС и налог на имущество организаций/физических лиц), ставку 10% для большинства сельскохозяйственной продукции, выведена из под обложения транспортным налогом сельскохозяйственная техника и промысловые морские и речные суда, в ряде регионов для сельскохозяйственных товаропроизводителей действуют дополнительные льготы по транспортному налогу и налогу на имущество организаций. Не стоит также забывать о том, что Российская Федерация в настоящее время является страной с минимальной налоговой нагрузкой во всех секторах экономики.

Несмотря на то, что в развитых странах уровень налогообложения является достаточно высоким, однако, данный уровень, тем не менее, соответствует высокому уровню производительных сил в указанных странах. В налоговой политике зарубежных стран используется весь арсенал прямых и косвенных выплат, позволяющий облегчить налоговое бремя сельхозпроизводителей и повысить эффективность производства в отрасли. При этом налоговый механизм в аграрном секторе быстро приспосабливается к изменяющимся экономическим условиям. При сохранении общих принципов национального и отраслевого налогообложения периодически изменяются ставки, базы налогообложения, порядок дифференциации налогов.

По нашему мнению, одной из ошибок формирования налоговой политики России является то, что опыт развитых стран используется в большей степени, чем это целесообразно. Очевидно, что сходство налогов

облегчает западным инвесторам работу на российском внутреннем рынке. Удобна западная система международных зачетов налогов. Однако проводимая в России налоговая политика должна учитывать не только мировой опыт, но и ориентироваться на существующий этап развития своей страны, вид рынка и другие немаловажные факторы.

Исследуя вопрос о необходимом совершенствовании налоговой политики в сельском хозяйстве России с учетом опыта зарубежных стран, полагаем, что такое совершенствование необоснованно, поскольку, как показывает опыт нашей страны, частичная имплементация норм налогового законодательства европейских стран без учета соответствия вносимых изменений особенностям развития сельского хозяйства России на данный момент не привело к положительным результатам.

Грамотное осмысление практики в сфере аграрного налогообложения невозможно без учета специфики налогообложения и его администрирования, особенностей истории развития аграрной экономики, менталитета участников налоговых отношений в каждом государстве.

По-нашему мнению, с учетом существующей ситуации в сельскохозяйственной отрасли политика налогообложения должна ориентироваться, прежде всего, на потребности сельскохозяйственных производителей, текущее состояние их финансово-хозяйственной деятельности (в том числе дебиторской и кредиторской задолженности) с целью повышения национальной конкурентоспособности, сбыта новых товаров и услуг и улучшению возможностей для занятости населения.

2. АНАЛИЗ ФУНКЦИОНИРУЮЩЕЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ

2.1 Сравнительный анализ нагрузки на сельскохозяйственных товаропроизводителей при применении специального налогового

режима для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН) и общего режима налогообложения

Выбор системы налогообложения является наиболее важным и сложным направлением развития предпринимательской деятельности, от которого также зависит достижение самой главной цели любого бизнеса – получение прибыли. Следует отметить, что единой методики для сравнения налоговой нагрузки при разных режимах налогообложения не существует. Представленный ниже сравнительный анализ нацелен на сравнение нагрузки при двух основных налоговых режимах, применяемых организациями – сельскохозяйственными товаропроизводителями, – специального налогового режима для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН) и общего режима налогообложения.

Российским законодательством о налогах и сборах предусмотрено, что организации, признаваемые сельскохозяйственными товаропроизводителями, перешедшие на уплату ЕСХН освобождаются от уплаты налога на прибыль организации, НДС, налога на имущество организации.

Таким образом, при переходе с общего режима налогообложения на уплату ЕСХН сельскохозяйственная организация может приблизительно рассчитать экономический эффект (потенциальную экономию на налогах) от применения специального налогового режима. Для этого нужно воспользоваться следующей формулой:

$$\text{Э} = (\text{НП} + \text{НДС} + \text{НИ}) - \text{ЕСХН}$$

где,

Э — экономия на налогах при переходе на уплату ЕСХН;

НП — сумма налога на прибыль организаций, уплачиваемая в бюджет за налоговый период;

НДС — сумма налога на добавленную стоимость, уплачиваемая в бюджет за налоговый период;

НИ — сумма налога на имущество организаций, уплачиваемая в бюджет за налоговый период;

ЕСХН — сумма единого сельскохозяйственного налога, уплачиваемая в сопоставимых условиях.

В целях настоящего исследования были проанализированы показатели бухгалтерской отчетности за 2011 г. четырех различных по размеру сельскохозяйственных компаний (микропредприятие, малое предприятие, среднее предприятие, крупное предприятие), полученные из информационной системы базы данных Спарк³².

В качестве показателей бухгалтерской отчетности были использованы бухгалтерский баланс, отражающий остатки на счетах бухгалтерского учета организаций, участвующих в расчете, по состоянию на начало и на конец отчетного периода, а также отчет о прибылях и убытках (форма № 2), содержащий в себе информацию о результатах деятельности указанных организаций³³.

Период исследования – 2011 год.

Объектом исследования является хозяйственная деятельность четырех различных по размеру компаний, занятых в сельском хозяйстве, а именно:

✓ ООО «РОСТАГРОКОМПЛЕКС», отнесенное информационной системой «Спарк» к категории «крупные предприятия» по количеству работников (501...1000 чел.), выручки за рассматриваемый период – 2 722 млн. руб.

³²Спарк. Система профессионального анализа рынков и компании [Электронный ресурс] /Режим доступа: <http://www.spark-interfax.ru> – 30.04.2013.

³³Полученные в результате данного расчета данные по суммам налогов к уплате могут не совпадать с данными, представленными в налоговых декларациях рассматриваемых компаний. Так, размер выручки по данным бухгалтерского учета может не совпадать с размером выручки для целей исчисления НДС, например, в силу включения в показатель «Выручка» доходов компании необлагаемых указанным налогом. Необходимо отметить, что данный расчет нацелен прежде всего на понимание сущности специального налогового режима в виде ЕСХН и целесообразности его применения различными по размерам хозяйствами.

- ✓ ОАО «Русское молоко» - отнесенное информационной системой «Спарк» к категории «средние предприятия» по количеству работников (251...500 чел.), выручки за рассматриваемый период – 970,6 млн. руб.
- ✓ ЗАО ЗСМ «МОЖАЙСКИЙ», отнесенное информационной системой «Спарк» к категории «малые предприятия» по количеству работников (101...250 чел.), выручки за рассматриваемый период – 212,8 млн. руб.
- ✓ ООО «Парус», отнесенное информационной системой «Спарк» к категории «микropредприятия» по количеству работников (51...100 чел.), выручки за рассматриваемый период – 34,9 млн. руб.

Необходимо отметить, что в целях сопоставимости экономических условий деятельности указанных компаний в выборку были включены следующие показатели: регион и вид экономической деятельности. Таким образом, все вышеназванные компании осуществляют свою деятельность в Московской области и основная деятельность данных компаний, связана с производством молочных продуктов (код ОКВЭД 15.5).

Расчет в настоящем исследовании также был произведен исходя из идеальной ситуации, когда все рассматриваемые компании, были признаны сельскохозяйственными товаропроизводителями, то есть доля дохода от реализации сельхозпродукции собственного производства полученного по итогам года у данных компаний, в общем объеме выручки составила не менее 70%.

Финансовая информация по компаниям, включенным в выборку для настоящего расчета, представлена в Таблицах 3, 4:

Таблица 3 – Показатели бухгалтерских балансов компаний, включенных в выборку

Компания	Показатель строки «Основные средства», руб.
ООО «РОСТАГРОКОМПЛЕКС»	91 735 000
ОАО «Рuzское молоко»	309 375 000
ЗАО ЗСМ «МОЖАЙСКИЙ»	31 424 000
ООО «Парус»	5 897 000

Таблица 4 - Показатели Отчетов о прибылях и убытках компаний, включенных в выборку

Наименование компании	Показатели строки «Выручка», руб.	Показатели строки «Себестоимость продаж»	Показатели строки «Коммерческие расходы»	Показатели строки «Управленческие расходы»	Показатели строки «Текущий налог на прибыль», руб.	Показатели строки «Проценты к получению», руб.	Показатели строки «Проценты к уплате»	Показатели строки «Прочие доходы», руб.	Показатели строки «Прочие расходы»	Показатели строки «Доходы от участия в других организациях», руб.
ООО «РОСТАГРОКОМПЛЕКС»	2 721 979 000	2 641 958 000	937 000	42 085 000	7 436 000	12 525 000	24 001 000	264 947 000	256 043 000	353 000
ОАО «Русское молоко»	970 587 000	562 092 000	175 078 000	104 280 000	3 581 000	0	26 077 000	102 446 000	197 648 000	0
ЗАО ЗСМ «МОЖАЙСКИЙ»	212 822 000	173 673 000	14 864 000	16 430 000	1 402 000	0	375 000	2 061 000	2 856 000	0
ООО «Парус»	34 860 000	31 264 000	0	0	178 000	0	318 000	0	2 385 000	0

Расчет налога на добавленную стоимость

Анализируемый показатель – строка 010 «Выручка» отчета о прибылях и убытках.

По строке 010 «Выручка» отчета о прибылях и убытках отражаются доходы, которые организация получила от обычных видов деятельности. Согласно ПБУ 9/99, утвержденному приказом Минфина России от 06.05.99 № 32н, такими доходами считается выручка от продажи продукции и товаров, а также от выполненных работ или оказанных услуг. Сумма выручки указывается без учета НДС, акцизов, вывозных таможенных пошлин, иных аналогичных обязательных платежей (п. 3 ПБУ 9/99).

Налоговая ставка по налогу на добавленную стоимость при реализации таких продовольственных товаров как молоко и молокопродукты (включая мороженое, произведенное на их основе, за исключением мороженого, выработанного на плодово-ягодной основе, фруктового и пищевого льда) составляет 10 процентов (п.п.1 п.2 ст.164 НК РФ).

Таким образом, для того, чтобы рассчитать налог на добавленную стоимость для организаций, участвующих в выборке, можно воспользоваться формулой:

$$\text{НДС} = \text{В} \times 10 / 110$$

где,

НДС – налог на добавленную стоимость

В – показатель строки 010 «Выручка» отчета о прибылях и убытках.

Таблица 5 - Расчет суммы НДС, исчисленной к уплате в бюджет

Компания	Показатель строки «Выручка», руб.	Ставка по налогу на добавленную стоимость	Сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет, руб.
ООО «РОСТАГРОКОМПЛЕКС»	2 721 979 000	10%	247 452 636
ОАО «Русское молоко»	970 587 000	10%	88 235 181
ЗАО ЗСМ «МОЖАЙСКИЙ»	212 822 000	10%	19 347 454

ООО «Парус»	34 860 000	10%	3 169 090
-------------	-------------------	-----	-----------

Для плательщиков НДС законодательством о налогах и сборах в главе 21 НК РФ предусмотрена возможность возмещения из бюджета сумм налога, предъявленных данному налогоплательщику продавцами товаров (работ, услуг). Информация о расходах по обычным видам деятельности, которые сформировали себестоимость проданных товаров, продукции, выполненных работ и оказанных услуг отражается по строке «Себестоимость продаж» отчета о прибылях и убытках (п. п. 9, 21 ПБУ 10/99).

Таблица 6 - Расчет итоговой суммы НДС к уплате (возмещению)³⁴

Компания	Показатель строки «Себестоимость продаж», руб.	Ставка НДС	Сумма вычета по НДС, руб.	Итого налога к уплате (возмещению)
ООО «РОСТАГРОКОМП ЛЕКС»	2 641 958 000	10%	240 178 000	7 274 636
ОАО «Рузское молоко»	562 092 000	10%	51 099 272	37 135 909
ЗАО ЗСМ «МОЖАЙСКИЙ»	173 673 000	10%	15 788 454	3 559 000
ООО «Парус»	31 264 000	10%	2 842 181	326 909

Расчет налога на прибыль организации

Анализируемый показатель – строка 2410 «Текущий налог на прибыль» отчета о прибылях и убытках.

Текущим налогом на прибыль признается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства (актива), увеличения или уменьшения отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода (п. п. 21, 22 ПБУ 18/02).

³⁴ Следует отметить, что во избежание искажений в показателях итоговой суммы налога к возмещению (уплате) в настоящем расчете, к «входному» НДС принималась ставка в размере 10%.

По данной строке отражается информация о текущем налоге на прибыль, т.е. о сумме налога на прибыль, начисленной к уплате в бюджет, отраженной в Налоговой декларации по налогу на прибыль организаций (п. 24 ПБУ 18/02), то есть значение указанной строки Отчета о прибылях и убытках должно всегда совпадать с суммой, указанной в строке 180 Листа 02 декларации по налогу на прибыль организации.

Однако, как предусмотрено п. 1.3 ст. 284 НК РФ для организаций – сельскохозяйственных товаропроизводителей, отвечающих критериям гл. 26.1 НК РФ, не перешедших на систему налогообложения в виде ЕСХН, по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными организациями собственной сельскохозяйственной продукции, законодательством о налогах и сборах при исчислении налога на прибыль предусмотрена налоговая ставка 0 процентов.

Таблица 7 - Расчет сумм налога на прибыль организации

Компания	«Текущий налог на прибыль», руб.	Налог на прибыль организации, руб.	К уплате с учетом действующей льготы по налогу на прибыль организаций на основании п. 1.3 ст. 284 НК РФ, руб.
ООО «РОСТАГРОКОМПЛЕКС»	7 436 000	7 436 000	0
ОАО «Рузское молоко»	3 581 000	3 581 000	0
ЗАО ЗСМ «МОЖАЙСКИЙ»	1 402 000	1 402 000	0
ООО «Парус»	178 000	178 000	0

Расчет налога на имущество организации

Анализируемый показатель – строка 1130 «Основные средства» Бухгалтерского баланса.

По этой строке Бухгалтерского баланса указывается остаточная стоимость основных средств организации на отчетную дату, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему (п. 35 ПБУ 4/99, п. 49 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, Письмо Минфина России от 30.01.2006 № 07-05-06/16).

Расчет в настоящем исследовании был произведен исходя из идеальной ситуации, когда:

1. балансовая стоимость имущества не превышает стоимость имущества из налоговой отчетности, а именно имущество находится по местонахождению компаний. Так, зачастую расхождения в показателях баланса и налоговой отчетности возникают, когда на балансе организации имеется имущество, налог по которому уплачивается в другом субъекте. Это возможно в двух случаях.

✓ На балансе компании имеется имущество **обособленного подразделения**, имеющего самостоятельный баланс. Налог на такое имущество и авансовые платежи уплачиваются в бюджет по местонахождению подразделения (ст. 384 НК РФ). Поскольку данные по таким объектам не включаются в налоговую декларацию, сдаваемую по месту учета самой организации, то показатели баланса и отчетности по налогу на имущество организаций будут иметь расхождения.

✓ На балансе организации числится **недвижимость, расположенная вне местонахождения** этой организации или ее обособленных подразделений. Согласно ст. 385 НК РФ, налог и авансовые платежи по таким объектам перечисляются в том субъекте, где находится недвижимое имущество. В том же месте сдается налоговая отчетность по такому имуществу.

2. Когда на балансе предприятия в качестве основных средств по указанной строке не числятся земельные участки, водные объекты и другие

объекты природопользования, которые в соответствии с п. 4 ст. 374 НК РФ не облагаются налогом на имущество организаций.

Налог на имущество организаций относится к региональным налогам и устанавливается НК РФ и законами субъектов Российской Федерации.

Для расчета налога на имущество организаций необходимо принимать два показателя:

- ✓ базу налога на имущество организаций;
- ✓ ставку налога на имущество организаций.

Соответственно расчет налога на имущество организаций может быть представлен следующей формулой:

$$N_{\text{им.}} = \text{НБ} \times \text{НС}$$

где,

$N_{\text{им.}}$ – налог на имущество организаций;

НБ – налоговая база (остаточная стоимость основных средств по данным бухгалтерского учета);

НС – налоговая ставка.

В соответствии с главой 30 НК РФ «Налог на имущество организаций» объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения.

При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

Ставка налога на имущество утверждается на уровне региона, но в соответствии с требованиями НК РФ не может превышать 2,2%(ст. 380 НК РФ).

Для настоящего анализа для всех четырех компаний была произведена выборка по региону Московская область.

В соответствии с Законом Московской области от 21.11.2003 № 150/2003-ОЗ «О налоге на имущество организаций в Московской области» налоговая ставка по налогу на имущество организаций в данном регионе устанавливается в размере 2,2 %.

Таким образом, расчет налога на имущество организаций для компаний, включенных в выборку, можно представить следующей формулой:

$$N_{им.} = ОС \times 2,2\%$$

где,

$N_{им.}$ – налог на имущество организаций;

ОС – показатель строки 1130 «Основные средства» Бухгалтерского баланса.

Таблица 8 - Расчет сумм налога на имущество организации

Компания	Показатели строки «Основные средства»	Налоговая ставка по налогу на имущество организаций	Налог на имущество организации
ООО «РОСТАГРОКОМПЛЕКС»	91 735 000	2,2%	2 018 170
ОАО «Русское молоко»	309 375 000	2,2%	680 625 000
ЗАО ЗСМ «МОЖАЙСКИЙ»	31 424 000	2,2%	691 328
ООО «Парус»	5 897 000	2,2%	129 734

Расчет единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН)

Согласно положениям главы 26.1 НК РФ формулу для расчета ЕСХН можно отразить следующим образом:

где,

Д - доходы, получаемые сельскохозяйственным товаропроизводителем в ходе осуществления своей деятельности;

Р - расходы, которые понес сельскохозяйственный товаропроизводитель в ходе осуществления своей деятельности;

6% -налоговая ставка по ЕСХН.

Порядок определения доходов и расходов при определении объекта налогообложения при ЕСХН установлен ст. 365 НК РФ.

В соответствии с п. 5.1 Приказа Минфина России от 22.06.2009 № 57н «Об утверждении формы налоговой декларации по единому сельскохозяйственному налогу и порядка ее заполнения» по коду строки 010 указывается сумма полученных налогоплательщиком за налоговый период доходов, учитываемых при определении налоговой базы по единому сельскохозяйственному налогу в соответствии с п. 1 ст. 346.5 НК РФ.

К таким доходам относятся:

1. Доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ (выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав). Данный доход отражается по строке 010 «Выручка» отчета о прибылях и убытках.
2. Внерезализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ. Данные виды доходов отражены организациями, участвующими в выборке, по строкам «Проценты к получению», «Доходы от участия в других организациях», «Прочие доходы» Отчета о прибылях и убытках (форма № 2).

**Таблица 9 - Доходы компаний на основании показателей финансовой
(бухгалтерской) отчетности**

Компания	Доходы				Итого, руб.
	Строка «Выручка», руб.	Строка «Проценты к получению», руб.	Строка «Прочие доходы», руб.	Строка «Доходы от участия в других организациях», руб.	
ООО «РОСТАГРОК ОМПЛЕКС»	2 721 979 000	12 525 000	264 947 000	353 000	2 999 804 000
ОАО «Русское молоко»	970 587 000	0	102 446 000	0	1 073 033 000
ЗАО ЗСМ «МОЖАЙСКИ Й»	212 822 000	0	2 061 000	0	214 883 000
ООО «Парус»	34 860 000	0	0	0	34 860 000

В соответствии с п. 5.2 Приказа Минфина России от 22.06.2009 № 57н «Об утверждении формы налоговой декларации по единому сельскохозяйственному налогу и порядка ее заполнения» по коду строки 020 указывается сумма произведенных налогоплательщиком за налоговый период расходов, учитываемых при определении налоговой базы по единому сельскохозяйственному налогу в соответствии с п.п. 2 - 4.1, 5 ст. 346.5 НК РФ. К таким расходам НК РФ относит расходы, связанные с производством сельскохозяйственной продукции и ее продажей, выполнением работ, оказанием услуг. К расходам сельскохозяйственных товаропроизводителей также относятся расходы, связанные с возмещением стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

**Таблица 10 - Расходы компаний на основании показателей финансовой
(бухгалтерской) отчетности**

Компания	Расходы
----------	---------

	Строка «Себестоимость продаж»	Строка«Коммерческие расходы»	Строка «Управленческие расходы»	Строка «Проценты к уплате»	Строка «Прочие расходы»	Итого, руб.
ООО «РОСТАГРОКОМПЛЕКС»	2 641 958 000	937 000	42 085 000	24 001 000	256 043 000	2 965 024 000
ОАО «Русское молоко»	562 092 000	175 078 000	104 280 000	26 077 000	197 648 000	1 065 175 000
ЗАО ЗСМ «МОЖАЙСКИЙ»	173 673 000	14 864 000	16 430 000	375 000	2 856 000	208 198 000
ООО «Парус»	31 264 000	0	0	318 000	2 385 000	33 967 000

На основании сумм доходов, полученных сельскохозяйственными товаропроизводителями, а также сумм расходов, которые понесли сельскохозяйственные товаропроизводители в ходе осуществления своей деятельности, определим объект налогообложения и рассчитаем ЕСХН, подлежащий к уплате (Таблица 11).

Таблица 11 - Расчет единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН) для компаний, включенных в выборку

Компания	Доходы, руб.	Расходы, руб.	Прибыль	Ставка по ЕСХН	ЕСХН к уплате, руб.
ООО «РОСТАГРОКОМПЛЕКС»	2 999 804 000	2 965 024 000	34 780 000	6%	2 086 800
ОАО «Русское молоко»	1 073 033 000	1 065 175 000	7 858 000	6%	471 480
ЗАО ЗСМ «МОЖАЙСКИЙ»	214 883 000	208 198 000	6 685 000	6%	401 100
ООО «Парус»	34 860 000	33 967 000	893 000	6%	53 580

Получив суммы налогов, рассчитаем экономический эффект (потенциальную экономию на налогах) от применения специального налогового режима участвующими в выборке организациями (Таблица 12):

Таблица 12 - Расчет потенциальной экономии на налогах от применения ЕСХН компаниями, участвующими в выборке

Компания	Размер компании	Итоговая сумма НДС к уплате (за минусом вычетов)	Сумма налога на прибыль организации	Сумма налога на имущество организации	Сумма ЕСХН	Экономия на налогах при переходе на уплату ЕСХН (НП + НДС + НИ) – ЕСХН
ООО «РОСТАГРОКОМП ЛЕКС»	крупное	7 274 636	0	2 018 170	2 086 800	7 206 006
ОАО «Рузское молоко»	среднее	37 135 909	0	680 625 000	471 480	717 289 429
ЗАО ЗСМ «МОЖАЙСКИЙ»	малое	3 559 000	0	691 328	401 100	3 849 228
ООО «Парус»	микро	326 909	0	129 734	53 580	403 063

Как следует из данных, приведенных в Таблице 12, экономия на налогах от применения специального налогового режима в виде ЕСХН для организаций всех форм собственности очевидна. Так, замещение совокупности налогов (НДС, налог на имущество) на один (ЕСХН) непосредственно облегчает налоговую нагрузку на организации. Сельскохозяйственные товаропроизводители, кроме того, освобождены от обязанности выписывать счета-фактуры, вести журнал полученных и выданных счетов-фактур, а также книг покупок и продаж, по причине освобождения от уплаты НДС.

Вместе с тем существует ряд факторов, которые делают указанный налоговый режим малопривлекательным для налогоплательщиков. Во-

первых, доходы учитываются по кассовому методу, следовательно, сельскохозяйственным товаропроизводителям, находящимся на специальном режиме налогообложения, не выгодно использовать отсрочку платежа, в результате чего, покупатели могут выбрать другую компанию для сотрудничества. Во-вторых, перечень расходов, признаваемых при ЕСХН (приведен в пункте 1 статьи 346.5 НК РФ), более ограничен, чем при общем режиме налогообложения.

В-третьих, компания, применяющая ЕСХН, не имеет права предъявить к вычету из бюджета НДС. Если сельскохозяйственный товаропроизводитель работает на общей системе налогообложения, то большую часть своей продукции он реализует по ставке 10%, а закупают товарно-материальные ценности со ставкой НДС 18%. Таким образом, сумма НДС, уплаченная поставщикам и подрядчикам, оказывается выше, чем полученная от его покупателей и подлежащая уплате в бюджет. Поэтому такой плательщик вместо уплаты НДС имеет право на получение возмещения налога из бюджета в сумме этой разницы. При системе ЕСХН сельскохозяйственный товаропроизводитель включает сумму НДС в цену товара, в связи с тем, что в соответствии с положениями НК РФ не имеет права предъявить сумму НДС к вычету из бюджета. Однако фактически сельскохозяйственный товаропроизводитель платит данный налог и находится не в выигрыше, поскольку увеличиваются его затраты.

Кроме того, налогоплательщики не могут быть уверены в сохранении необходимых соотношений сельскохозяйственной продукции (выращенной рыбы) и ее переработки в общем объеме произведенной продукции, что предполагает переход на общий режим налогообложения и соответствующий пересчет налоговой базы.

Списание стоимости приобретенных (изготовленных) основных фондов и нематериальных активов на затраты в момент их постановки на учет на первый взгляд упрощает учет, поскольку исключает расчет

амортизационных отчислений. На деле же бухгалтеры вынуждены вести учет по правилам главы 25 НК РФ на случай возвращения к общему режиму налогообложения.

Принятие решения сельскохозяйственным товаропроизводителем о переходе на тот или иной режим налогообложения, в конечном счете зависит от таких показателей как производственная мощность предприятия, контрагентов, вида производимой продукции, характера осуществляемой деятельности, наличия региональных льгот и целого ряда других факторов. Вместе с тем, с учетом вышеизложенных позитивных и негативных последствий от применения специального налогового режима сельскохозяйственными товаропроизводителями, следует вывод о том, что применение ЕСХН выгодно для сельскохозяйственных товаропроизводителей, круг основных пользователей которых составляют неплательщики НДС, а кроме этого для убыточных и мелких сельскохозяйственных организаций со средним уровнем рентабельности.

2.2 Анализ налоговой среды организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих хозяйственную деятельность в сельском хозяйстве

Налоговая среда представляет собой один из основных элементов внешней среды для предпринимателей любого сектора экономики, которая складывается под влиянием проводимой налоговой политики государством. Пользуясь своим правом устанавливать те или иные правила налогообложения, органы власти на федеральном, региональном и местном уровне оказывают значительное влияние на деятельность компаний и индивидуальных предпринимателей.

В настоящем исследовании был проведен анализ налоговой статистики, опубликованной в открытом доступе на официальном сайте ФНС России. Проведенный анализ позволил дать количественную характеристику

налогообложения в сельском хозяйстве, получить общую картину взаимоотношений отрасли с налоговой системой. В результате произведенного анализа был сделан вывод о том, что структура налогообложения в сельском хозяйстве России существенно отличается от ситуации в других отраслях экономики (Таблица 13,14).

Таблица 13 – Доля начисленных и поступивших налогов и сборов в консолидированный бюджет Российской Федерации в разрезе экономического вида деятельности – сельское хозяйство, а также выполненный на основе указанных данных подсчет показателя собираемости налогов и сборов

	Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство – всего	Показатель собираемости налогов и сборов
2006 год		
Начислено к уплате в текущем году	14,54	2,4
Поступило платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации	34,99	
2007 год		
Начислено к уплате в текущем году	30,32	1,07
Поступило платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации	32,65	
2008 год		
Начисленок уплат в текущем году	10,99	3,7
Поступило платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации	40,79	
2009 год		
Начисленок уплат в текущем году	7,28	5,1
Поступило платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации	37,17	
2010 год		
Начисленок уплат в текущем году	17,99	2,6
Поступило платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации	48,30	
2011 год		
Начисленок уплат в текущем году	12,29	3,9
Поступило платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации	48,45	
2012 год		
Начислено к уплате в текущем году	6,84	6,3
Поступило платежей в	43,31	

консолидированный бюджет Российской Федерации		
Начисленок уплате за период с 2006 г. по 2012 г.	100,25	2,8
Поступило платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации за период с 2008 г. по 2012 г.	285,66	

Таблица 14 - Сравнительный анализ начисленных и поступивших налогов и сборов в консолидированный бюджет Российской Федерации в целом по основным видам экономической деятельности РФ и сельскому хозяйству

	Основные виды экономической деятельности, всего по РФ, млн.руб.	Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство – всего, млн. руб.	Доля
2006 год			
Начислено к уплате в текущем году	4 593,69	14,54	0,31
Поступило платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации	5 441,02	34,99	0,64
2007 год			
Начислено к уплате в текущем году	1 592,53	30,32	1,90
Поступило платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации	1669,87	32,65	1,95
2008 год			
Начислено к уплате в текущем году	6 284,86	10,99	0,17
Поступило платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации	7 967,80	40,79	0,51
2009 год			
Начислено к уплате в текущем году	4 821,82	7,28	0,15
Поступило платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации	6 307,02	37,17	0,59
2010 год			
Начислено к уплате в текущем году	6 071,66	17,99	0,30
Поступило платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации	7 687,88	48,30	0,63

Федерации			
2011 год			
Начислено к уплате в текущем году	7 645,81	12,29	0,16
Поступило платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации	9 733,60	48,45	0,50
2012 год			
Начислено к уплате в текущем году	8 909,07	6,84	0,08
Поступило платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации	10 952,64	43,31	0,40
Начисленок уплате за период с 2006 г. по 2012 г.	39 919,44	100,25	0,25
Поступило платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации за период с 2008 г. по 2012 г.	49 759,84	285,66	0,57

В 2006-2012 годах величина поступивших налогов от сельского хозяйства в консолидированном бюджете Российской Федерации составила 285,66 млн. руб. (Таблица 13, 14). При этом анализ данных, отраженных в Таблице 13, показал, что доля начисленных и поступивших налогов и сборов в консолидированный бюджет Российской Федерации по доходам от сельскохозяйственной деятельности по стране составила соответственно 0,25 и 0,57 % в общей доле доходов по всем основным видам экономической деятельности, осуществляемой в Российской Федерации.

В налоговой статистике существенное значение имеет показатель собираемости налогов и сборов. Данный показатель рассчитывается как отношение суммы поступлений от налогов и сборов к сумме начисленных налогов и сборов за один и тот же период времени. Подсчет данного показателя для сельскохозяйственного сектора выполнен в Таблице 12 по каждому году рассматриваемого периода. За рассматриваемый период времени объем поступивших налогов и сборов от организаций и

индивидуальных предпринимателей, осуществляющих хозяйственную деятельность в сельском хозяйстве, превышал объем начисленных налогов и сборов к уплате. Существенный рост налоговых поступлений может быть объяснен как улучшением налогового администрирования, изменениями в применяемых методиках учета ФНС России, так и увеличением инфляции. Снижение задолженности происходит в основном за счет применения мер финансового оздоровления и приостановления взыскания задолженности в связи с введением процедур банкротства. Это также свидетельствует о неблагоприятной экономической ситуации, сложившейся в сельском хозяйстве.

Таблица 15 - Анализ данных о налоговых платежах, поступивших в бюджетную систему Российской Федерации, млн.руб.³⁵

Год	федеральные налоги и сборы, всего	из них:								региональные налоги и сборы, всего	из них:		местные налоги и сборы	налоги по спец. режимам
		налог на прибыль организаций		налог на доходы физических лиц	НДС	акцизы	налоги и сборы за пользование природными ресурсами	налог на добычу полезных ископаемых	остальные федеральные налоги и сборы		налог на имущество организаций	транспортный налог		
		всего	в том числе в федеральный бюджет											
2006	26,45	5,47	2,19	нет данных	-0,14	0,53	0,27	0,04	20,30	4,62	нет данных	нет данных	1,77	2,15
2007	29	7,82	2,09	нет данных	-5,93	0,18	0,24	0,05	26,68	5,10	нет данных	нет данных	2,30	3,21
2008	26,96	7,67	2,18	нет данных	-14,00	0,18	0,24	0,06	32,85	6,20	нет данных	нет данных	2,69	4,93
2009	23,09	4,20	0,69	нет данных	-15,94	0,19	0,24	0,07	34,39	7,15	нет данных	нет данных	2,78	4,15
2010	31,66	3,97	0,62	нет данных	-9,43	0,34	0,24	0,08	36,54	8,64	нет данных	нет данных	3,20	4,78
2011	29,87	4,41	0,52	38,48	-13,49	0,19	0,22	0,07	0,05	9,42	7,39	1,99	3,26	5,88
2012	23,12	5,30	0,73	41,48	-24,31	0,37	0,23	0,09	0,04	10,09	7,92	2,13	3,97	6,11
Итого	190,15	38,84	9,02	79,96	-83,24	1,98	1,68	0,46	150,85	51,22	15,31	4,12	19,97	31,21
Среднее	27,16	5,55	1,29	39,98	-11,89	0,28	0,24	0,07	21,55	7,32	7,66	2,06	2,85	4,46

³⁵ Согласно данным по формам статистической налоговой отчетности [Электронный ресурс] // Федеральная налоговая служба России. Режим доступа: http://www.nalog.ru/nal_statistik/forms_stat/. Дата обращения 30.04.2013.

Структура налогов, отраженная в Таблице 15, приведена в соответствии с классификацией, используемой ФНС России. Группа «Федеральные налоги и сборы» включает в себя налог на прибыль организаций, налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на доходы физических лиц (с 2011 по 2012 г.г.), налог на добычу полезных ископаемых, налоги и сборы за пользование природными ресурсами.

К группе «Остальные федеральные налоги и сборы» в соответствии с налоговым законодательством Российской Федерации относятся водный налог, государственная пошлина, налог на доходы физических лиц (до 2011 года). Необходимо отметить, что основная налоговая нагрузка сельскохозяйственных товаропроизводителей формируется за счет федеральных налогов (кроме налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций).

Особое внимание следует уделить такому налогу как налог на прибыль, поскольку он дает понимание финансового состояния отрасли. Наибольший спад в поступлении налога на прибыль наблюдался в 2009-2010 г.г., что связано со снижением массы прибыли в отрасли. Налоговая ставка по налогу на прибыль сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на ЕСХН, по деятельности, связанной с реализацией производимой ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и перерабатываемой данными организациями собственной сельскохозяйственной продукции, не изменялась, в рассматриваемый период действовала ставка в размере 0%, а для остальных налогоплательщиков – субъектов национальной экономики с 2009 года произошло снижение налоговой ставки с 24 по 20%.

Основную долю в группе федеральных налогов занимает налог на доходы физических лиц. Сумма налоговых отчислений по данному виду

налога за 2011-2012 г.г. составила более 79 млн.руб. Сведения о поступлениях данного вида налога в консолидированный бюджет Российской Федерации за период с 2006 по 2010 г.г. по виду экономической деятельности «Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство» в официальной статистической информации ФНС России не представлены.

Официальные статистические данные также не содержат информацию в разрезе отдельных видов региональных и местных налогов и сборов. Информация в разрезе региональных налогов и сборов по исследуемому виду деятельности представлена лишь с 2011 года. Следует отметить, что в сельском хозяйстве основную часть поступлений по группе региональных налогов составляют поступления от налога на имущество организаций и транспортного налога, а по группе местных налогов - поступления от земельного налога.

У других федеральных налогов фискальная функция реализуется в меньшем объеме. Так, например, акцизы, налог на добычу полезных ископаемых, налоги и сборы за пользование природными ресурсами занимают меньшую долю по сравнению с другими основными налогами.

Следует учитывать, что система налоговых льгот, применяемых в сельском хозяйстве, видоизменяет структуру налогообложения данного сектора экономики. Так, в структуре поступлений налогов и сборов по организациям и индивидуальным предпринимателям, занятым в сельском хозяйстве, за исследуемые периоды присутствует НДС, однако как следует из данных Таблицы 15, сумма налога к возмещению из бюджета за каждый год рассматриваемого периода (с 2006 по 2012 г.г.) превышает сумму, подлежащую уплате в бюджет. Общая сумма к возмещению данного налога из бюджета за рассматриваемый период составила 83,24 млн.руб. Значительное возмещение НДС из бюджета обусловлено использованием

ставки НДС в размере 10% на реализуемую сельскохозяйственную продукцию, а также диспаритетом цен на промышленную и сельскохозяйственную продукцию.

Важно отметить, что высокое косвенное налогообложение в России сдерживает спрос, не стимулирует экономический рост, не способствует повышению эффективности производства. Следовательно, его излишняя тяжесть является одной из причин затяжного спада в российской аграрной экономике. Главная регулирующая функция НДС состоит в том, чтобы сдерживать кризис перепроизводства и вытеснять слабых производителей. В сельском же хозяйстве ситуация прямо противоположная: индекс производства за ряд лет говорит о снижении темпов производства, большинство сельскохозяйственных производителей нуждается в государственной поддержке. Не являются плательщиками НДС производители, перешедшие на специальный режим налогообложения в виде ЕСХН, то есть организации и индивидуальные предприниматели со средним уровнем рентабельности, что также отражается на общей картине по уплате НДС.

Количество налогоплательщиков по специальному режиму составляет в среднем за 2008-2012 г.г. 560 тысяч единиц, из которых большую часть составляют индивидуальные предприниматели и приравненные к ним крестьянские фермерские хозяйства, то есть малый бизнес (Таблица 16).

Таблица 16 - Данные по количеству налогоплательщиков, представивших налоговые декларации по единому сельскохозяйственному налогу

Вид налогоплательщика	Годы
-----------------------	------

	2008	2009	2010	2011	2012
Всего, ед./чел.	75626	91789	131 573	146 669	121 644
Организации, ед.	33398	29568	28 944	28 055	26 394
Индивидуальные предприниматели и крестьянские (фермерские) хозяйства, чел.	42228	62221	102 629	118 614	95 250

Согласно данным Таблицы 16, начиная с 2008 г. по 2011 г. количество организаций и индивидуальных предпринимателей и приравненных к ним крестьянских (фермерских) хозяйств, уплачивающих ЕСХН, возросло более чем на 71 тыс. налогоплательщиков. В то время как в 2012 году наблюдался спад налогоплательщиков, их количество сократилось более чем на 25 тыс.

Следует отметить, что большую часть указанной группы налогоплательщиков ЕСХН составляют индивидуальные предприниматели и приравненные к ним крестьянские (фермерские) хозяйства. Данный фактор объясняется тем, что за рассматриваемый период произошли изменения в структуре налогоплательщиков, в соотношении организационно-правовых форм деятельности - организаций и индивидуальных предпринимателей, а именно уменьшился удельный вес организаций и увеличился удельный вес индивидуальных предпринимателей по всем режимам налогообложения, особенно по единому сельскохозяйственному налогу.

Оптимальность налогообложения принято оценивать с точки зрения общего эффекта для благосостояния общества и с точки зрения выгод для определенного круга налогоплательщиков. Показателем оптимальности налогообложения может выступать разница между общей массой благ, потерянных определенным кругом налогоплательщиков от налогообложения,

и общих благ, приобретенных такими налогоплательщиками в целом в результате осуществления своей деятельности. Показателем, позволяющим оценить текущую и ретроспективную налоговую ситуацию как в целом по стране, так и по отдельным ее отраслям, является «налоговое бремя».

Определение налогового бремени на общегосударственном уровне необходимо для сравнительного анализа налоговой нагрузки в разных странах и принятие решения о проведении налоговых реформ. Данный показатель требуется государству для разработки налоговой политики. Вводя новые налоги и отменяя старые, изменяя налоговые ставки и налоговые льготы, государство обязано определять и не преступать предельно допустимые уровни давления на экономику, за пределами которых могут возникнуть негативные экономические процессы.

В Российской Федерации налоговая нагрузка на организации и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих деятельность в сельском хозяйстве, по сравнению с другими отраслями экономики является минимальной, о чем свидетельствуют данные, приведенные в Таблице 17.

Таблица 17 - Динамика показателей налоговой нагрузки в разрезе видов экономической деятельности, %³⁶

Вид экономической деятельности	2006 год	2007 год	2008 год	2009 год	2010 год	2011 год	2012 год
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	5,5	8,7	8,0	7,4	4,2	3,6	2,9
Рыболовство, рыбоводство	13,7	15,3	13,7	12,6	9,3	7,6	7,1
Добыча полезных ископаемых	45,1	54,8	46,0	30,8	30,3	33,2	35,2
Обрабатывающие производства	7,2	10,5	9,6	9,3	7,2	7,1	7,5

³⁶ Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».

Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	7,3	9,0	8,2	7,1	5,3	4,8	4,2
Строительство	11,9	15,9	14,5	16,2	11,3	12,2	13,0
Оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования	3,8	2,7	3,0	3,0	2,4	2,4	2,8
Гостиницы и рестораны	10,7	16,3	19,4	18,0	12,9	12,5	9,9
Транспорт и связь	11,7	15,0	13,3	13,0	9,8	9,7	9,1
Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг	18,2	29,5	30,0	23,7	19,7	22,2	18,6
Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг	16,8	18,2	37,9	37,3	22,3	23,9	26,6

Как следует из данных Таблицы 17, минимальный уровень налоговой нагрузки в период 2006-2012 г.г. зафиксирован в области оптовой и розничной торговли; ремонта автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования. Сельское хозяйство при этом занимает вторую позицию.

Анализ динамики исследуемого показателя показал, что на протяжении периода с 2006 г. по 2012 г. в сельскохозяйственной отрасли наблюдается снижение налоговой нагрузки. Так, наивысшее значение данного показателя 8,0% зафиксировано в 2008 году - это на 5,1% выше, чем в 2012 году. В настоящее время налоговая нагрузка на сельское хозяйство является

традиционно минимальной по сравнению с другими отраслями. На этом основании можно говорить о положительных тенденциях в отрасли.

Как было изложено ранее, данные положительные тенденции объясняются не улучшением финансового положения сельскохозяйственных товаропроизводителей, а списанием и реструктуризацией кредиторской задолженности перед бюджетом и внебюджетными фондами. В соответствии с ним сельскохозяйственные товаропроизводители, в отношении которых не возбуждены дела о банкротстве, имеют право на уменьшение кредиторской задолженности путем списания штрафов и пеней.

Сложившаяся ситуация является следствием проявления специфических особенностей аграрной сферы, то есть достаточно длительного производственного процесса, неритмичности поступления выручки, особых факторов производства, а также возможности получения убытков в результате климатических бедствий. Наличие данных факторов позволяет утверждать, что указанная в Таблице 17, налоговая нагрузка не отражает реальной картины в аграрной отрасли.

Приведенные показатели налоговой нагрузки рассчитаны по методике, разработанной Минфином РФ, согласно которой уровень налоговой нагрузки представляет собой отношение всех уплаченных организацией налогов к выручке, включая выручку от прочей реализации.

Следует отметить, что данную методику в своей деятельности применяет значительная доля сельскохозяйственных товаропроизводителей, однако такой расчет не позволяет определить влияние изменения структуры налогов на показатель налогового бремени. Следовательно, рассчитанная по этой методике налоговая нагрузка характеризует только налогообъемность произведенной продукции и не представляет реальной картины налогового бремени налогоплательщика.

Кроме того, в настоящее время руководство сельскохозяйственных предприятий не учитывает возможность снижения налоговой нагрузки за

счет использования законодательно разрешенных способов налогового планирования. Известно, что большая часть хозяйств не занимается планированием, организацией, анализом и выявлением потерь в отношениях с бюджетом в виде доначисления налогов.

Как показывает состояние аграрного сектора (самая высокая доля убыточных предприятий в экономике, уровень рентабельности ниже, чем в отраслях с большей налоговой нагрузкой) к улучшению экономической ситуации это не приводит.

В такой ситуации налоговая «выносимость» сельскохозяйственных предприятий остается низкой, и невысокий процент изъятия составляет тяжесть, сопоставимую со значительно большим процессом изъятия в других отраслях.

2.3 Оценка текущего состояния финансовой и экономической среды организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих хозяйственную деятельность в сельском хозяйстве

В современных условиях высокого динамизма внешней среды важнейшее значение для определения эффективности отрасли приобретает информация, формируемая не только исключительно внутри хозяйствующих субъектов. Факторы финансовой и экономической среды непосредственно влияют на показатели финансовой устойчивости компании, поскольку воздействуя на хозяйствующий субъект, среда вынуждает видоизменять характер экономических отношений, в которые вступает такой субъект.

Финансовая устойчивость любого хозяйствующего субъекта характеризуется, прежде всего, его платежеспособностью и дальнейшим развитием с целью получения максимальной прибыли.

В статистическом бюллетене Росстата публикуются основные показатели, характеризующие состояние сельского хозяйства в России в 2010-2012 годах³⁷. Так, в данном бюллетене отражены показатели по числу убыточных предприятий, занятых в сельском хозяйстве и сумме полученного убытка (Таблица 18).

Таблица 18 - Количество убыточных организаций, занятых в сельском хозяйстве

	Сельское хозяйство	Производство пищевых продуктов, включая напитки	из него производство продуктов мукомольно-крупяной промышленности, крахмалов и крахмалопродуктов
2010			
Число убыточных организаций			
всего, тыс.	1,9	0,8	0,1
в процентах от общего числа организаций	27,4	26,9	27,5
Сумма убытка, млн. руб.	43025	36805	1533
2011			
Число убыточных организаций			
всего, тыс.	1,5	0,8	0,1
в процентах от общего числа организаций	22,6	28,2	32,3
Сумма убытка, млн. руб.	31814	65651	2509
2012			
Число убыточных организаций			
всего, тыс.	1,2	0,7	0,1
в процентах от общего числа организаций	22,3	24,1	28,6
Сумма убытка, млн. руб.	29269	39088	1786

³⁷Основные показатели сельского хозяйства в России [Электронный ресурс] /Режим доступа:http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc_114009665 2250 – 30.04.2013.

¹⁾ 2010-2011 гг. - по данным бухгалтерской отчетности (без субъектов малого предпринимательства).			
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--	--

В ходе анализа данных, отраженных в Таблице 18, было установлено, что в 2010, 2011, 2012 годах число организаций, занятых в сельском хозяйстве, составило соответственно 1,9 тыс., 1,5 тыс., 1,2 тыс. Сумма убытка за рассматриваемые периоды составила в среднем 37 402 млн.руб. При этом наибольший размер убытка по организациям, занятым в сельском хозяйстве приходился на 2010 год (43 025 млн.руб.). С 2011 года наметилась положительная тенденция, как по сокращению убыточных организаций, так и соответственно по сумме убытка у таких организаций. Данный фактор объясняется тем, что за рассматриваемый период произошли изменения в структуре налогоплательщиков, в соотношении организационно-правовых форм деятельности - организаций и индивидуальных предпринимателей, а именно уменьшился удельный вес организаций и увеличился удельный вес индивидуальных предпринимателей.

Фактором, негативно влияющим на финансовое состояние сельскохозяйственных производителей, является ежегодный рост кредиторской задолженности у таких производителей, который связан с задолженностью перед покупателями. Число организаций, имевших просроченную кредиторскую и дебиторскую задолженность (без субъектов малого предпринимательства) за период с 2010 г. по 2012 г. приведено в Таблице 19³⁸.

Таблица 19- Данные о задолженности сельскохозяйственных товаропроизводителей

³⁸Основные показатели сельского хозяйства в России [Электронный ресурс] /Режим доступа:http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc_1140096652250 – 30.04.2013.

	Сельское хозяйство			Производство пищевых продуктов, включая напитки			из него производство продуктов мукомольно-крупяной промышленности, крахмалов и крахмаллопродуктов		
	2010	2011	2012	2010	2011	2012	2010	2011	2012
Число организаций, имевших просроченную кредиторскую задолженность:									
всего, тыс.	2	2	1	0,5	0,5	0,4	0,1	0,0	0,0
в процентах от общего числа организаций	33,0	29,2	24,5	16,6	15,4	14,0	26,2	24,9	24,2
Число организаций, имевших просроченную задолженность поставщикам:									
всего, тыс.	2	1	1	0,5	0,4	0,4	0,1	0,0	0,0
в процентах от общего числа организаций	28,4	24,5	20,5	15,2	14,0	12,9	24,3	23,3	23,6
Число организаций, имевших просроченную задолженность в бюджет:									
всего, тыс.	1	1	1	0,1	0,1	0,1	0,01	0,0	0,0
в процентах от общего числа организаций	18,0	16,0	13,0	4,5	4,2	3,9	5,4	4,1	3,8
Число организаций, имевших просроченную задолженность по кредитам и займам:									
всего, тыс.	0,4	0,3	0,3	0,1	0,05	0,1	0,0	0,0	0,0
в процентах от общего числа организаций	5,8	5,2	5,0	2,4	1,8	2,0	4,0	3,1	6,0
Число организаций, имевших просроченную дебиторскую задолженность:									
всего, тыс.	2	2	1	0,8	0,7	0,7	0,1	0,1	0,1

в процентах от общего числа									
организаций	33,2	29,0	25,2	26,2	24,2	22,9	38,1	37,3	34,6
Число организаций, имевших просроченную задолженность покупателей:									
всего, тыс.	2	2	1	0,8	0,7	0,6	0,1	0,1	0,1
в процентах от общего числа									
организаций	31,2	27,2	23,4	25,2	23,3	21,9	36,6	36,8	33,5
1) Данные приведены по оперативной статистике (без субъектов малого предпринимательства).									

Недостаточность денежных средств в сельскохозяйственной отрасли обусловлена как диспаритетом цен на сельскохозяйственную продукцию, так и высоким удельным весом товарообменных операций и длительностью расчетов.

Практически каждое сельхозпредприятие независимо от полученного финансового результата постоянно испытывает недостаток денежных средств даже для осуществления текущих расходов, что явилось основной причиной у них большой доли кредиторской задолженности.

При прибыльной деятельности наблюдается диспаритет цен, а осуществление неденежных форм расчетов и значительная их длительность автоматически увеличивает долги организаций по текущим обязательствам.

Причину выше обозначенной проблемы с большой долей вероятности можно найти в теневом секторе. Из-за наличия в российском налоговом законодательстве большого количества распространенных путей уклонения от уплаты налогов налоговая база занижается, что соответственно приводит к уменьшению налоговых обязательств и влияет на оценку текущего состояния отрасли.

В июне 2013 года министр финансов Антон Силуанов оценил объем теневого сектора российской экономики в 15-20% от ВВП России. Совокупная налоговая нагрузка на экономику России, по словам министра, составляет 35%. Таким образом, бюджет РФ недобирает около 3 трлн. руб. налогов из-за ухода бизнеса в тень³⁹.

³⁹Интервью Антона Силуанова для радиостанции «Эхо Москвы» [Электронный ресурс] / Радиостанция «Эхо Москвы». Режим доступа: <http://www.echo.msk.ru/programs/beseda/1099412-echo/#element-text> - 30.06.2013.

Таблица 20 – Сведения о совершенных экономических преступлениях в сфере сельского хозяйства, охоты и предоставления услуг в этих областях в разрезе субъектов Российской Федерации

Сведения о преступлениях экономической направленности, выявленных подразделениями правоохранительных органов	Совершенных в сфере сельского хозяйства, охоты и предоставления услуг в этих областях												
	Выявлен о преступлениях в отчетном периоде	в том числе:			размер причиненного материального ущерба по окончанным уголовным делам (из числа наход. в произв-ве) (в тыс. руб.)	Кол-во преступл., уголов. дела о котор. закончены расслед. либо разрешены в отчетном периоде из наход. в произв-ве	в том числе:				Выявлен о лиц, совершивших преступления	из них	
		дополнительных эпизодов	сотрудниками ОВД	совершенных в крупном или особо крупном размере либо причинивших крупный ущерб			лица по которым установлены сотрудниками ОВД	совершенных		уголовные дела о которых направлены в суд		привлечен о к уголовной ответственности	в том числе выявленных сотрудниками ОВД
								группой лиц либо группой лиц по предварительному сговору	организованной группой либо преступным сообществом				
за январь - декабрь 2012 года	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Всего по России	3745	782	3573	1403	5496132	2890	2809	311	61	2306	1479	1054	1013
Центральный ФО (Москва)	727	170	691	268	1548965	526	504	34	1	354	277	142	130

Белгородская обл.	38	0	37	23	41936	16	16	0	0	12	14	9	9
Брянская обл.	22	6	16	9	75554	21	20	1	0	15	14	8	7
Владимирская обл.	113	66	110	5	35454	101	101	0	0	48	34	7	7
Воронежская обл.	58	8	58	19	41780	38	36	5	0	35	26	20	19
Ивановская обл.	34	0	28	10	48169	37	30	10	0	36	21	20	15
Калужская обл.	37	13	36	32	4138	22	21	12	0	21	6	5	5
Костромская обл.	33	7	33	7	9378	26	26	0	0	15	6	3	3
Курская обл.	42	0	39	22	84612	19	16	1	0	12	14	9	9
Липецкая обл.	52	0	49	35	58585	36	36	1	0	16	24	5	5
г.Москва	4	0	4	2	4647	0	0	0	0	0	0	0	0
Московская обл.	78	31	78	38	47129	41	41	1	0	18	36	11	11
Орловская обл.	69	0	66	8	989485	43	41	0	0	37	16	10	9
Рязанская обл.	16	0	16	7	863	10	10	0	0	8	3	2	2
Смоленская обл.	43	26	43	4	4671	43	40	0	1	30	11	1	1
Тамбовская обл.	43	3	34	29	38177	36	34	1	0	31	16	12	11
Тверская обл.	18	4	17	5	5588	18	18	0	0	11	19	13	11
Тульская обл.	17	0	17	8	57323	18	17	2	0	8	16	6	5

Ярославская обл.	10	6	10	5	1476	1	1	0	0	1	1	1	1
Северо-Западный ФО (С.-Петербург)	75	16	65	26	397488	71	71	2	0	39	45	22	22
Респ. Карелия	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Респ. Коми	8	0	1	0	3412	4	4	0	0	4	2	2	2
Архангельская обл. (беза.о.)	6	0	6	6	19899	5	5	0	0	0	5	0	0
Вологодская обл.	36	16	35	15	328648	35	35	2	0	29	22	10	10
Калининградская обл.	0	0	0	0	181	16	16	0	0	0	0	0	0
ГУВД г.С.-Петербурга и Лен. обл.	8	0	6	2	14250	3	3	0	0	3	3	3	3
Мурманская обл.	2	0	2	2	22999	1	1	0	0	0	3	1	1
Новгородская обл.	2	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Псковская обл.	13	0	13	1	8099	7	7	0	0	3	9	5	5
Ненецкий а.о.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1
Северо-Кавказский ФО	378	63	357	153	196287	247	227	24	1	202	169	122	110
Респ. Дагестан	95	32	95	29	36096	89	79	1	0	69	56	40	40
Респ.Ингушетия	19	0	19	7	1564	4	4	0	0	4	1	1	0

Кабардино-Балкарская Респ.	18	14	18	4	16926	19	19	11	0	18	6	5	5
Карачаево-Черкесская Респ.	61	5	61	16	9550	25	25	0	0	10	24	5	4
Респ. Сев. Осетия-Алания	53	6	53	29	39108	28	28	5	0	28	6	6	6
Чеченская Респ.	22	1	17	3	9083	25	25	0	0	21	13	9	9
Ставропольский край	110	5	94	65	83960	57	47	7	1	52	63	56	46
Южный ФО (Ростов-на-Дону)	489	42	478	251	850661	376	369	21	3	309	265	199	193
Респ. Адыгея	3	0	3	3	58130	10	9	0	0	7	6	3	2
Респ. Калмыкия-Хальмг Тангч	51	6	51	26	62268	44	44	4	0	39	33	26	26
Краснодарский край	278	16	270	158	676628	177	173	10	3	142	134	99	95
Астраханская обл.	31	18	31	5	4466	28	28	0	0	23	11	10	10
Волгоградская обл.	100	2	97	41	20493	81	80	4	0	64	54	37	36
Ростовская обл.	26	0	26	18	28676	36	35	3	0	34	27	24	24
Приволжский ФО (Н.Новгород)	1152	332	1096	299	1724843	878	865	129	7	705	403	320	314
Респ. Башкортостан	174	73	173	41	144163	144	142	3	0	109	29	20	20

н													
Респ. Марий Эл	25	6	25	7	4633	19	19	0	0	19	4	4	4
Респ. Мордовия	131	76	121	14	35951	117	117	3	6	35	33	20	20
Респ. Татарстан (Татарстан)	83	52	83	17	24348	83	83	41	0	78	43	38	38
Удмуртская Респ.	210	0	189	30	136900	187	187	36	0	165	96	67	67
Чувашская Респ.-Чаваш	80	30	69	35	72076	57	49	7	0	53	24	20	16
Пермский край	16	0	15	11	15302	14	13	0	1	5	12	4	4
Кировская обл.	37	12	37	5	8173	19	19	4	0	18	10	10	10
Нижегородская обл.	99	5	98	43	455327	50	50	6	0	43	19	15	15
Оренбургская обл.	38	7	33	17	94520	26	26	3	0	22	25	19	19
Пензенская обл.	47	4	47	19	4970	34	34	2	0	33	21	20	20
Самарская обл.	33	5	33	25	131416	10	10	0	0	8	8	6	6
Саратовская обл.	156	52	151	32	595387	105	103	24	0	104	77	75	73
Ульяновская обл.	23	10	22	3	1677	13	13	0	0	13	2	2	2
Уральский ФО (Екатеринбург)	348	8	343	189	115614	323	322	8	0	300	51	38	38

Курганская обл.	36	0	35	17	1417	28	28	3	0	25	17	14	14
Свердловская обл.	112	2	112	6	24711	118	118	0	0	107	9	7	7
Тюменская обл. (без а.о.)	20	6	16	14	26191	16	16	0	0	15	6	5	5
Челябинская обл.	177	0	177	152	50209	156	155	5	0	148	17	10	10
Ханты-Мансийский а.о.	0	0	0	0	150	1	1	0	0	1	0	0	0
Ямало-Ненецкий а.о.	3	0	3	0	12936	4	4	0	0	4	2	2	2
Сибирский ФО (Новосибирск)	538	144	515	201	626062	444	437	89	49	379	231	178	177
Респ. Алтай	6	1	6	0	1259	6	6	0	0	4	2	1	1
Респ. Бурятия	22	0	19	5	3994	18	15	4	0	6	9	3	3
Респ. Тыва	2	0	2	2	339	1	1	0	0	0	0	0	0
Респ. Хакасия	13	3	13	6	5859	11	11	1	0	5	9	4	4
Алтайский край	96	0	93	35	138880	78	77	7	2	75	32	24	24
Красноярский край	57	9	52	38	251660	44	44	4	0	30	27	17	16
Иркутская обл.	3	0	3	0	4015	11	10	0	0	9	5	3	3
Кемеровская обл.	34	2	34	15	119266	21	21	5	1	16	19	12	12

Главная Военная Прокуратура	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
-----------------------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Таблица 21– Сведения о совершенных экономических преступлениях в сфере сельского хозяйства, охоты и предоставления услуг в этих областях в разрезе преступлений

Сфера экономической деятельности	Экономические преступления												
	против собствен ности	в том числе		в сфере экономиче ской деятельнос ти	в том числе незаконн ое предприн имательст во	налогов ые	в том числе уклонение от уплаты налогов и сборов с организац ии	против государст венной власти, интересов государст венной службы и службы в органах местного самоуправ ления	в том числе			против интересов службы в коммерческ их и иных организация х	коррупцион ной направленн ости
		мошен ничест во	из них связан о с незакон ным возме щение м НДС						получе ние взятки	дача взятки	посред ничест во во взяточ ничест ве		
за 12 месяцев 2012 года													
Россия	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
сельское хозяйство, охота, предоставление услуг в этих областях	1 938	1 342	32	378	14	255	87	739	49	8	0	136	1 635

По нашим данным за 2012 год выявлено 3745 экономических преступлений, совершенных в сельскохозяйственной отрасли, размер причиненного материального ущерба по оконченным уголовным делам (из числа находящихся в производстве) составил 5,49 млрд.руб. (Таблица 20).

Как следует из данных, отраженных в Таблице 20, наибольшее количество экономических преступлений (более 100), совершенных в сфере сельского хозяйства, охоты и предоставления услуг в этих областях в 2012 году, приходится на следующие регионы: Центральный федеральный округ (Москва), Владимирская область, Северо-Кавказский федеральный округ, Ставропольский край, Южный федеральный округ (Ростов-на-Дону), Краснодарский край, Волгоградская область, Приволжский федеральный округ (Нижегород), Республика Башкортостан, Республика Мордовия, Удмуртская Республика, Саратовская область, Уральский федеральный округ (Екатеринбург), Свердловская область, Челябинская область, Сибирский федеральный округ (Новосибирск), Новосибирская область, Омская область.

Согласно сведениям, представленным в Таблице 21, наибольшее количество противоправных действий в сельском хозяйстве совершается против собственности (кража имущества) – 1938 пр., связанных с мошенничеством, в том числе связанных с незаконным возмещением налога на добавленную стоимость из бюджета (1342), а также носит коррупционный характер (1635 пр.).

Противоправные деяния, отраженные в таблице 21 по показателю «коррупционная направленность», в сельском хозяйстве, зачастую выражаются:

- в ненадлежащем исполнении своих должностных обязанностей лицами Администраций муниципальных районов, ответственных за реализацию программы «Социальное развитие села», связанные с некачественной

проверкой достоверности документов, незаконно представленных мошенниками на получение двух субсидий.

- в противоправных действиях должностных лиц Управлений сельского хозяйства и продовольствия районов, глав муниципальных образований, связанных с необоснованным включением себя в список застройщиков по району, претендующих на получение субсидий из федерального бюджета в рамках реализации Федеральной целевой программы «Социальное развитие села», и незаконным получением в результате таких действий бюджетных средств.
- в превышении должностных полномочий лицами администраций районов, а также муниципальных образований районов при решении вопросов о выделении жилищной субсидии гражданам, что влечет причинение ущерба федеральному бюджету в виде незаконного получения гражданами субсидий в рамках федеральной целевой программы «Социальное развитие села».

Противоправные деяния, отраженные в таблице 21 по показателю «мошенничество», в сельском хозяйстве выражаются, например, в изготовлении должностными лицами сельских администраций подложных документов о целевом использовании полученного в рамках национального проекта «Развитие АПК» кредита, в результате чего из бюджетных средств им предоставляется субсидии для погашения части процентов по кредиту. Отдельного внимания также заслуживают операции, связанные с незаконным возмещением налога на добавленную стоимость (НДС), которые отнесены к указанной категории. В 2012 году было зарегистрировано 32 преступления, совершенных в рассматриваемой отрасли. Следует отметить, что переход сельскохозяйственных организаций на ЕСХН без гармонизации отношений между теми, кто находится на общем режиме налогообложения и специальных налоговых режимах без НДС, привел, к колоссальным экономическим потерям предприятий данной сферы, многократному

увеличению преступлений в этой отрасли экономики, связанных с незаконным возмещением НДС.

Согласно данным, отраженным в Таблице 21, в 2012 году по показателю «В сфере экономической деятельности» выявлено 378 преступлений, которые включаютв себя, в том числе незаконное предпринимательство. К данному виду противоправных деяний относится осуществление предпринимательской деятельности без специального разрешения в нарушение действующего законодательства. Например, когда организации, привлекаемые сельскохозяйственными производителями для выполнения подрядных строительных работ на площадях таких производителей, в нарушение действующего законодательства, без специального разрешения, осуществляют вышеназванную предпринимательскую деятельность и таким образом незаконно получают доход от средств, выделенных сельскохозяйственным производителям для реализации национального проекта «Развитие АПК».

Согласно данным, отраженным в Таблице 21, в 2012 году было выявлено 255 налоговых преступлений, из них 87 преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и сборов.

Наиболее часто встречающимися теневыми налоговыми схемами в сельскохозяйственной области являются:

1. Неотражение сельскохозяйственными товаропроизводителями выручки в бухгалтерской отчетности и как следствие уклонение сельскохозяйственных предприятий от уплаты налогов и обязательных страховых взносов в государственные внебюджетные фонды Российской Федерации, (использование сельскохозяйственными производителями неучтенных земель и наемной техники).

2. Создание фиктивных расходов, выражающееся в использовании для целей оптимизации налогообложения поставщиков-«однодневок».

3. Использование вексельных схем, имеющих своей целью уклонение от уплаты страховых взносов и НДФЛ (выплата заработной платы), занижения расходной части по налогу на прибыль (за счет выплаты повышенных процентов по собственным векселям), создание видимости реальности расчетов с поставщиками при отсутствии реальных расходов, увеличение или снижение стоимости товаров (работ, услуг), получаемых (передаваемых) в обмен на вексель и т.д.

4. Использование лизинговых схем с участием взаимозависимых компаний и заключения мнимых сделок (заключение формального договора лизинга по сути являющегося договором поставки) с целью занижения налоговой базы по налогу на прибыль и необоснованного возмещения из бюджета НДС и др.

Противоправные деяния, совершаемые в сельском хозяйстве по показателю «Против государственной власти, интересов государственной службы и службы в органах местного самоуправления», отраженному в Таблице 21, могут в частности выражаться в незаконном получении бюджетных средств, выделяемых на реализацию приоритетных направлений государственной аграрной политики. К таким действиям, в частности, относятся:

1. *Хищение денежных средств, выделяемых на ускоренное развитие животноводства*

✓ Незаконное получение кредита руководителями сельскохозяйственных предприятий путем представления в банк и в областной департамент АПК поддельной справки об отсутствии у предприятия задолженности, а затем незаконное получение субсидии на возмещение части затрат на уплату процентов по кредиту, якобы израсходованному на развитие животноводства.

✓ Хищение денежных средств путем искажения данных о качестве реализуемого скота. Руководители крестьянских фермерских хозяйств

(КФХ), искажая сведения о племенной ценности КРС, сфальсифицировав официальные документы (племенные свидетельства), реализуют товарное поголовье КРС под видом племенного в другое сельскохозяйственное предприятие (СХП). В результате преступниками присваиваются денежные средства в виде разницы стоимости товарного и племенного поголовья в качестве возмещения денежных средств на приобретение КРС и поступившие в рамках направления «Развитие племенного животноводства» национального проекта «Развитие АПК».

✓ Незаконное получение субсидий, выделяемых на развитие племенного дела в животноводстве, совершаемые руководителями животноводческих предприятий, путем представления в Министерство (Департамент) сельского хозяйства и продовольствия субъекта Федерации подложных документов о выращивании племенного скота.

✓ Незаконное получение руководителями животноводческих предприятий субсидий, выделяемых на реконструкцию животноводческих ферм и на закупку крупного рогатого скота, путем представления в Департамент сельского хозяйства и продовольствия подложных документов: договоров купли-продажи КРС, платежных документов, подтверждающих оплату в размере 50% от стоимости по договору о реконструкции животноводческих ферм, документов с завышенной стоимостью приобретаемого оборудования для реконструкции фермы.

✓ Незаконное получение субсидий руководителями сельскохозяйственных предприятий путем представления в Министерство (Департамент) сельского хозяйства и продовольствия подложных документов о реализации значительного количества мяса в мясоптицекомбинаты, хотя фактически никакой реализации мяса не было.

2. Незаконное получение денежных средств, выделяемых на поддержку малых форм хозяйствования

- ✓ Незаконное получение фермерами субсидий, выделяемых на закупку крупного рогатого скота, путем представления в Управление сельского хозяйства администрации районов фиктивных договоров купли-продажи скота у граждан, актов приема-передачи скота, выписок из похозяйственной книги.
- ✓ Незаконное получение фермерами субсидий, выделяемых на закупку сельскохозяйственной техники, путем представления в Департамент аграрной политики области поддельных документов о закупке тракторов и комбайнов.
- ✓ Незаконное получение фермерами субсидий, выделяемых на закупку удобрений, путем представления в Министерство (Департамент) сельского хозяйства и продовольствия подложных документов о приобретении минеральных удобрений и химических средств защиты растений.
- ✓ Незаконное получение фермерами, а также должностными лицами управлений сельского хозяйства районов, главами администраций муниципальных образований районов субсидий, выделяемых на развитие личных подсобных хозяйств, путем представления в управление сельского хозяйства и продовольствия подложных документов о закупке ими крупного рогатого скота для ведения личного хозяйства.
- ✓ Незаконное получение директорами крупных сельскохозяйственных предприятий субсидий, выделяемых на закупку семян, путем представления в управление сельского хозяйства и продовольствия администрации области подложных договоров, счетов-фактур и накладных о взаимной поставке элитных семян кукурузы в другие сельскохозяйственные предприятия, а для подтверждения достоверности совершения указанных сделок составление договоров на проведение посева и выписка накладных на отгрузку семян и актов на списание семян при закладке участков гибридизации (посева).
- ✓ Незаконное получение директорами рисоводческих хозяйств субсидий, выделяемых на развитие рисоводства, путем представления в Министерство

(Департамент) сельского хозяйства подложных документов о понесенных затратах при проведении капитально-восстановительной планировки рисовых полей.

✓ Незаконное присвоение директорами крупных льноводческих хозяйств субсидий, выделяемых на развитие льноводства, путем представления в Министерство (Департамент) сельского хозяйства и продовольствия подложных документов о выращивании льна.

✓ Незаконное получение председателями сельскохозяйственных кооперативов субсидий, выделяемых на развитие садоводства, путем представления в Министерство сельского хозяйства ложных сведений о понесенных затратах при закладке многолетних насаждений.

3. Незаконное получение денежных средств, выделяемых на обеспечение доступным жильем молодых специалистов (или их семей) на селе

✓ Составление подложных документов сельскими жителями, а также различными должностными лицами (должностными лицами Управлений сельского хозяйства и продовольствия областей, главами администраций сельских поселений и др.) о необходимости улучшения жилищных условий им самим и их родственникам.

✓ Завышение стоимости приобретаемого жилья жителями сел путем представления подложных документов с завышенной стоимостью приобретаемого жилья.

✓ Составление жителями сел в сговоре со строителями подложных актов приемки выполненных работ по строительству домов.

✓ Представление гражданами, не имеющими никакого отношения к сельскому хозяйству и не проживающими в сельской местности, в отдел архитектуры, строительства и жилищно-коммунального комплекса Администрации муниципальных образований подложных документов о том, что такое лицо является молодым специалистом предприятия АПК и нуждается в жилье.

Следует отметить, что вышеприведенный перечень противоправных действий, составляющих теневую экономическую деятельность, является далеко не исчерпывающим. Считаем необходимым отметить, что низкий показатель налоговых преступлений, выявленных в сельском хозяйстве и отраженный в приведенной статистике, может быть объяснен, по нашему мнению, тем, что в неденежных расчетах между сельскохозяйственными товаропроизводителями отсутствует документация, которая бы служила доказательной базой для выявления таких противоправных деяний.

Очевидно, что низкое налоговое бремя в целом положительно сказывается на функционировании предприятий аграрной сферы и должно способствовать привлечению инвестиций в данный сектор экономики страны. Вместе с тем в существующей экономической системе России, как было обозначено ранее, имеются определенные противоречия, которые тормозят этот процесс.

В этой связи на современном этапе развития сельского хозяйства, когда сектор остро нуждается в инвестициях, видится необходимым полностью пересмотреть нормы, касающиеся налогообложения сельхозпроизводителей. При этом указанная реформа не должна сводиться только к предоставлению новых налоговых льгот, а должна быть направлена на обеспечение таких условий, которые бы учитывали специфику экономической деятельности сельхозпроизводителей, а также особенности формирования финансовых потоков в сельском хозяйстве.

3. ПРИНЯТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ ГОСУДАРСТВЕННОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ АГРОПРОМЫШЛЕННОГО СЕКТОРА

3.1 Способы преодоления негативных последствий для сельского хозяйства в связи с вступлением Российской Федерации во Всемирную торговую организацию

С момента переговоров о вступлении России во Всемирную торговую организацию (далее – ВТО) в средствах массовой информации неоднократно обсуждались основные аспекты интеграции нашей страны в мировое сообщество и возможные последствия членства России в ВТО. Особое беспокойство вызывают предстоящие перемены в сельскохозяйственном секторе. Это вызвано в первую очередь тем, что сельскохозяйственная отрасль, традиционно оказывая большое экономическое и социальное значение, является в тоже время наиболее «чувствительным» сектором экономики практически любой страны. Присоединение России к ВТО повлечет за собой снижение средневзвешенной ставки ввозных таможенных пошлин на сельскохозяйственную продукцию, тем самым ослабляя и без того недостаточно устойчивое отечественное сельское хозяйство. По отдельным товарным суб-позициям снижение произойдет на 10-15 процентных пунктов. Изменения могут привести к неконкурентоспособности товаров отечественного аграрного сектора и могут поставить предприятия на грань выживания.

Напомним, что 22 августа 2012 года Российская Федерация официально стала 156-м членом ВТО. ВТО представляет собой систему, призванную регулировать мировую торговлю через механизм сдерживания односторонних действий. Обсуждение проблем и принятие решений по глобальным проблемам либерализации и перспективам дальнейшего развития мировой торговли проходят в рамках многосторонних торговых переговоров (раунды). К настоящему времени проведено 8 раундов

переговоров, включая Уругвайский, в 2001 году стартовал девятый в Дохе, Катар. Необходимо отметить, что основные конфликты, возникающие в ходе переговоров в организации, касаются непосредственно сельскохозяйственной отрасли, что объясняется стремлением к свободной торговле и стремлением множества стран к протекционизму, особенно в плане сельскохозяйственных субсидий (переговоры по Дохийскому раунду). Подписанные при вступлении в ВТО международные договоры превалируют над национальными законами. Согласившись с этим, государство-член ВТО обязано постепенно устранять из национального законодательства те нормы, а из практики государственного регулирования те механизмы, которые не совместимы с принципами и режимами ВТО.

По нашему мнению, наиболее значимыми в сфере сельского хозяйства соглашениями в ВТО являются: «Соглашение по сельскому хозяйству» (AoA) и «Соглашение по применению санитарных и фитосанитарных норм» (SPS).

«Соглашение по применению санитарных и фитосанитарных норм» включает в себя обязательства по обеспечению соответствия правилам ВТО национальной системы санитарного, ветеринарного и фитосанитарного, а также технического регулирования, а именно:

- применяемые санитарные, ветеринарные и фитосанитарные меры Российской Федерации должны быть основаны на международных стандартах, подкреплены достаточным научным обоснованием и оценкой риска;
- страна сохранит право применять более жесткие требования по сравнению с международными стандартами, если того требует уровень защиты, установленный в Российской Федерации. При этом Россия будет активно участвовать в деятельности соответствующих международных организаций при разработке ими стандартов и рекомендаций.

Из положений Соглашения следует, что правила санитарных и фитосанитарных норм поощряют использование международных стандартов странами-участниками, и, более того, если член ВТО не применяет международный стандарт для экспортируемой продукции, он должен указать обоснованную причину (в частности, он может выразить свое мнение, что стандарт недостаточно строгий или не обеспечивает надлежащего уровня защиты).

В агропромышленном комплексе России есть ряд наиболее чувствительных товаров, внутреннее производство которых может сильнее всего пострадать от либерализации торговых правил. Это те товары, которые сегодня лучше всего защищены тарифно-таможенным регулированием: мясо и мясопродукты, молочные продукты длительного хранения (сыры, сухое молоко, молочный жир), рис, сахар, сезонные овощи. Практически по всем этим товарам договоренности в рамках переговоров ВТО оказались не в пользу российских производителей.

С вступлением России в ВТО в стране, безусловно, повысилась конкуренция на рынке продовольствия. Следует отметить, что в то время как уровень поддержки сельского хозяйства в странах ЕС и в США превышает показатели России в несколько раз и стандарты на продукты питания в указанных странах, действуют продолжительное время, в России вопрос, связанный принятием большей части стандартов и регламентов, все еще находится на стадии проработки. По условиям ВТО, если страна не обладает подробным Кодексом алиментариусом, в нее можно ввозить любой товар на условиях импортеров.

Необходимо отметить, что выше обозначенная проблема сложности и несоответствия российских норм по стандартизации и ветеринарно-санитарных требований к живым животным и продуктам животного происхождения требованиям ВТО отмечалась в Докладе рабочей группы по

присоединению Российской Федерации к ВТО⁴⁰. По нашему мнению, скорейшая унификация и гармонизация норм в данной сфере с международными актами, рекомендациями и положениями позволит увеличить товарооборот между странами и решить проблему признания продукции третьей страны не соответствующей фитосанитарным нормам другой страны, ограничить торговлю данным товаром.

Принятие соответствующих регламентов необходимо не только для формального соответствия требованиям ВТО, но и для защиты российских потребителей от некачественной продукции, не удовлетворяющей, например, требованиям технической и экологической безопасности. В рамках ВТО не допускается использование ранее Российской Федерацией ограничений импорта конкретных видов продукции, указанный вопрос должен регулироваться исключительно через соответствующие регламенты и стандарты.

Таким образом, главная задача для государства на современном этапе - создать максимально понятные и отвечающие международным стандартам нормы для импортеров вместе с одновременной разработкой ряда норм, которые будут способствовать развитию национального производства в сфере сельского хозяйства. Эффективная нормотворческая работа должна вестись на уровне Таможенного союза и национального законодательства.

В соответствии с **«Соглашением по сельскому хозяйству»** в ВТО действует принятая классификация мер поддержки по «корзинам»:

- Меры «зеленой корзины» (GreenBoxPolicies) осуществляются посредством государственных программ, не предусматривают перераспределения средств от потребителей и не влекут за собой ценовой поддержки производителей. Эти меры направлены на совершенствование инфраструктуры, научные исследования, образование, информационно-

⁴⁰ Доклад Рабочей группы по присоединению Российской Федерации к Всемирной торговой организации // Справочная информационная система КонсультантПлюс, обновление от 18.03.2014.

консультационное обслуживание, ветеринарные и фитосанитарные мероприятия, распространение рыночной информации, содержание стратегических продовольственных запасов, реализацию программ регионального развития, страхование урожая, содействие структурной перестройке сельского хозяйства и т.д. Меры «зеленой» корзины могут применяться без ограничений – чем, в свою очередь активно пользуются развитые страны. В ЕС и США объем поддержки отрасли в рамках мер «зеленой» корзины составляет до 90% от общего объема внутренней поддержки отрасли.

- Меры «голубой корзины» (BlueBoxPolicies) связаны с прямыми выплатами в рамках программ сокращения производства. По соглашению, эти выплаты не должны подвергаться обязательной отмене, если они касаются фиксированных площадей и урожаев, а в животноводстве – если они осуществляются на фиксированном поголовье скота. Наименее активно данным механизмом пользуются страны ЕС, Япония, Швейцария, Норвегия. К примеру, ЕС предоставляет поддержку на программы погектарных компенсационных платежей фермерам и производителям масличных и зерновых культур. По данным Секретариата ВТО суммарные фактические субсидии в рамках «голубой» корзины составляют порядка 5 млрд. евро.

- «Янтарная корзина» (AmberBoxPolicies) содержит мероприятия, которые считаются стимулирующими производство и, следовательно, искажающими торговлю. К ним относят регулирование рыночных цен, прямые платежи и субсидии, льготы на транспортировку и списание долгов, приобретение ГСМ со скидками и т.п. В соглашении нет точного определения, какие меры государственной поддержки следует отнести к «янтарной корзине», и в нее попадают любые меры, не помещенные в другие «корзины».

В рамках переговоров по вступлению России в ВТО, касающихся мер «янтарной корзины», по которой осуществляется основная поддержка

российского сельскохозяйственного сектора, было принято решение о сокращении допустимого объема поддержки сельского хозяйства в Российской Федерации в 2 раза (с 9 млрд. долл. в 2012 г. до 4,4 млрд. долл. в 2018 и последующих годах). В то же время большинство развитых стран финансируют свое сельское хозяйство в объемах, в несколько раз превышающих планируемый размер субсидий в России, и основные суммы государственной поддержки этих стран вкладываются в сельскохозяйственную отрасль в рамках мер «зеленой» корзины.

Следует отметить, что поддержка сельского хозяйства с использованием мер «зеленой» и «голубой корзины» в Российской Федерации ранее практически не осуществлялась и была неэффективной. Поддержка сельскохозяйственного сектора, как было указано выше, в основном осуществлялась в рамках «янтарной корзины».

Так, в целях реализации Федерального закона от 29 декабря 2006 г. № 264-ФЗ «О развитии сельского хозяйства» постановлением Правительства Российской Федерации от 14 июля 2007 г. № 446 была утверждена Государственная программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2008 - 2012 годы (далее - Госпрограмма).

В 2010 г. в целях реализации направлений Госпрограммы, постановлением Правительства от 17.12.2010 № 1042 были утверждены Правила субсидирования сельского хозяйства в Российской Федерации.

Правила устанавливают порядок распределения и предоставления субсидий из федерального бюджета бюджетам субъектов Российской Федерации на поддержку экономически значимых региональных программ развития сельского хозяйства субъектов Российской Федерации.

Финансовая поддержка предусматривает реализацию следующих мероприятий: развитие мясного скотоводства, развитие молочного

скотоводства, развитие традиционной для субъекта Российской Федерации подотрасли сельского хозяйства.

Субсидии предоставляются бюджетам субъектов Российской Федерации, региональные программы которых прошли отбор в соответствии с порядком, установленным Министерством сельского хозяйства Российской Федерации (далее Минсельхоз России).

Субсидия предоставляется бюджету субъекта Российской Федерации при наличии утвержденных региональных программ, а также наличии в законе субъекта Российской Федерации о бюджете субъекта Российской Федерации расходных обязательств и бюджетных ассигнований на финансирование в очередном финансовом году и плановом периоде региональных программ с учетом установленного уровня софинансирования.

Согласно Приложениям к Положению о порядке отбора экономически значимых региональных программ развития сельского хозяйства субъектов Российской Федерации, утвержденному приказом Минсельхоза России от 17 декабря 2010 года № 437 «О реализации постановления Правительства Российской Федерации от 17 декабря 2010 г. № 1042» ежегодно комиссией Минсельхоза России проводится отбор экономически значимых региональных программ развития сельского хозяйства субъектов РФ в пределах средств, предусмотренных в федеральном бюджете на соответствующий финансовый год.

Минсельхоз России направляет субъектам РФ извещение о проведении Отбора в письменной форме, а также размещает его на своем официальном сайте. К извещению прилагается образец заявки по каждому направлению Региональной программы.

Отбор проводится на основе балльной оценки критериев, утверждаемых Комиссией ежегодно на ее первом заседании. На основе балльных оценок Региональных программ проводится их ранжирование.

Субъект РФ, прошедший отбор в лице областного минсельхоза заключает с Минсельхоз России соглашение о порядке и условиях предоставления субсидии из федерального бюджета бюджету субъекта РФ на поддержку экономически значимых региональных программ.

В регионе разрабатываются нормативно-правовые акты, в которых закреплён перечень документов, необходимых для получения финансовой помощи, и сроки их рассмотрения областным минсельхозом.

Необходимо отметить, что финансирование АПК в Российской Федерации носит адресный характер, то есть субсидии предоставляются конкретным сельскохозяйственным товаропроизводителям.

Сельскохозяйственные производители предоставляют в областной минсельхоз заявление на предоставление субсидии за счет средств федерального и областного бюджетов, справку-расчет на предоставление субсидий за счет средств федерального и областного бюджетов с приложением копий документов по конкретному направлению.

Сложившаяся схема финансирования в рамках Госпрограммы представляет собой казалось бы рациональную логичную систему, однако в действительности у данной системы имеются существенные недостатки, которые порождают ряд трудноразрешимых проблем.

Так, между Министерством сельского хозяйства Российской Федерации (далее - Минсельхоз России) и субъектами Российской Федерации по заключению соглашений о предоставлении субсидий отсутствует четкая координация действий, что приводит к позднему принятию указанных соглашений в ряде регионов (например, на 2010 год соглашения были заключены в конце февраля 2010 года, или спустя два месяца после начала финансового года).

В связи с поздним принятием субъектами Российской Федерации нормативных правовых актов, регламентирующих условия предоставления субсидий из федерального бюджета по различным видам господдержки,

доведение средств федерального бюджета до сельхозтоваропроизводителей было начато лишь во втором полугодии 2010 года.

Длительность процедуры утверждения нормативных актов отражается на финансировании расходов по поддержке соответствующих направлений сельскохозяйственного производства, как за счет средств федерального бюджета, так и за счет средств республиканских бюджетов, а также эффективности использования субсидий.

Как со стороны Минсельхоза России, так и со стороны уполномоченных органов проверяемых субъектов Российской Федерации, в 2010 году неоднократно менялись объемы финансирования по направлениям государственной поддержки, что затрудняло равномерное планирование фактических объемов финансирования по кварталам 2010 финансового года. Только по поддержке племенного животноводства, северного и табунного коневодства лимиты субсидий перераспределялись 3 раза, а по возмещению части затрат на уплату процентов по субсидируемым краткосрочным и инвестиционным кредитам более 40 процентов субсидий были распределены лишь в ноябре 2010 года.

Это связано с тем, что направленные субъектами Российской Федерации в Минсельхоз России первоначальные потребности в ассигнованиях из федерального бюджета на 2010 год в рамках реализации Госпрограммы были рассчитаны исходя из завышенных данных и показателей, увеличенного количества сельхозорганизаций и крестьянских (фермерских) хозяйств, а также объемов привлечения кредитных ресурсов сельхозтоваропроизводителями регионов.

Несмотря на внесенные в течение 2010 года изменения объемов финансирования как из федерального, так и из республиканского бюджетов, целевые показатели эффективности использования субсидий не корректировались с точки зрения фактических возможностей их достижения субъектом Российской Федерации.

Отсутствие должного контроля со стороны Минсельхоза России основных условий финансирования, а также ответственности регионов и административных методов воздействия на них со стороны Минсельхоза России привело к тому, что средства федерального бюджета по видам государственной поддержки разассигновывались для их конечных получателей с задержкой от одного до шести месяцев, то есть использовались для федерального бюджета неэффективно, так как находились без движения на лицевых счетах уполномоченных органов субъектов Российской Федерации (в Республике Саха (Якутия) - от 30 до 136 дней, в Республике Тыва - более 180 дней, в Смоленской области - от 46 до 64 дней).

В результате только по Республике Саха (Якутия) неэффективное использование средств федерального бюджета в форме субсидий оценивается более чем в 135 млн. рублей, по Республике Тыва - 24,6 млн. рублей.

Согласно сведениям Счетной Палаты Российской Федерации по состоянию на 1 декабря 2010 года на лицевом счете Минсельхоза России образовались остатки нераспределенных средств федерального бюджета по межбюджетным трансфертам в объеме 13,8 млрд. рублей. Такая же картина сложилась и в субъектах. Так, в Республике Саха (Якутия) остатки нераспределенных субсидий на 1 декабря 2010 года составляли 10,1 млн. рублей, в Республике Тыва - более 6,7 млн. рублей.

Анализ эффективности использования средств государственной поддержки, выделенных в 2010 году на реализацию Госпрограммы, показал, что ни один из проверенных Счетной Палатой субъектов Российской Федерации не выполнил основные показатели и индикаторы, предусмотренные условиями соглашения по ее реализации: в Республике Саха (Якутия) из 35 основных показателей и индикаторов выполнен 21 показатель (60 процентов), в Республике Тыва - из 27 выполнено 10

показателей (37 процентов), в Калининградской области -из 26 выполнено 6 (23 процента), в Ленинградской области - из 34 выполнено 22 (65 процентов) и в Смоленской области - из 29 выполнено 22 (76 процентов).

В 2010 году у сельскохозяйственных товаропроизводителей всех форм собственности практически отсутствовала потребность в привлечении инвестиционных кредитов, размер субсидий по которым в бюджете 2010 года составил 59,8 млрд. рублей (65,4 процента от общего объема субсидий).

Одним из факторов снижения объемов привлеченных инвестиционных кредитов явилась высокая процентная ставка кредитных организаций, которая не взаимоувязывалась с планомерным снижением ставки рефинансирования Банком России. Только 1 октября 2010 года ОАО «Россельхозбанк» была снижена ставка по инвестиционным кредитам с 15 до 13-14 процентов и по краткосрочным - с 14 до 9-12 процентов.

Созданная Правительством Российской Федерации государственная компания ОАО «Росагролизинг», в уставный капитал которой из федерального бюджета было инвестировано около 75 млрд. рублей неэффективно выполняет возложенные на нее функции по обеспечению сельскохозяйственных товаропроизводителей всех форм собственности техникой, оборудованием, племенными животными.

В течение 2010 года было поставлено 488 тракторов, 107 зерноуборочных комбайнов, 5 кормоуборочных комбайнов, 302 автомобиля и 122 единицы иной сельхозтехники. Вместе с тем, на ответственном хранении у региональных операторов находилось около 6 тысяч единиц техники на сумму более 8 млрд. рублей и вся эта техника не была задействована в весенне-полевых и уборочных работах 2010 года.

Излишняя бюрократизация, отсутствие гибких подходов к увеличению числа потенциальных лизингополучателей и огромных накладные расходы при заключении договоров лизинга и транспортировке техники привели к тому, что сельскохозяйственные товаропроизводители отказываются от

данного механизма государственной поддержки. Так, в 2010 году сельскохозяйственными товаропроизводителями Республики Саха (Якутия) заявки на приобретение сельхозтехники направлялись в ОАО «Росагролизинг» начиная с февраля, тогда как договоры лизинга были подписаны только в октябре 2010 года. Получение оформленного акта приема-передачи техники от ОАО «Росагролизинг» ожидается республиканской сублизинговой компанией только в январе-феврале 2011 года.

Следует отметить, что большинство развитых стран финансируют свое сельское хозяйство в объемах, в несколько раз превышающих планируемый размер субсидий в России, и основные суммы государственной поддержки этих стран вкладываются в сельскохозяйственную отрасль в рамках мер «зеленой» корзины. Вместо прямого квотирования применяются субсидии на обработку земли, покупку семян, строительство новых объектов, установку энергоэффективного оборудования, развиваются инфраструктура и логистика. Это стимулирует сельхозпроизводителей повышать эффективность своего производства и работать на долгосрочную перспективу, в то время как прямые дотации просто поддерживают хозяйства на плаву и применяются как экстренные меры.

В странах ЕС действуют четыре основные программные направления финансирования – оси (Tarybos, 2005):

1. Конкурентоспособность сельскохозяйственного сектора: укрепление человеческих ресурсов (профессиональное обучение, информирование, консультирование), модернизация физического капитала (инвестиции, обустройство молодых фермеров, преждевременный выход на пенсию), увеличение производства сельскохозяйственной продукции и качества продукции (рост добавочной стоимости).

2. Улучшение природных условий и ландшафта: экологическое хозяйство, выплаты за сохранение окружающей среды, облесение,

восстановление лесного потенциала, выплаты НАТУРА 2000, компенсации ведущим сельскохозяйственную деятельность в менее благоприятных, т. е. неурожайных регионах или регионах с физическими препятствиями (в горных условиях).

3. Улучшение условий жилья и стимулирование альтернативной деятельности в сельских территориях: переход к не сельскохозяйственной деятельности, сельский туризм, обновление сельских территорий.

4. Реализация LEADER метода: поощрение активности сельских общин, местных инициативных групп в формировании долгосрочной последовательной деятельности.

Правовое регулирование единой аграрной политики осуществляется с помощью учредительных договоров, регламентов и директив. Этим же документам подчинена деятельность продовольственных рынков сельскохозяйственной продукции, а также нормы регулирующие прямое и косвенное субсидирование.

Дотационные выплаты и сборы устанавливаются путем принятия специальных директив. Решение вопроса о применении механизма выплат является прерогативой Европейской комиссии и Совета ЕС. Ставка может быть установлена даже на нулевом уровне. Порой она варьируется в различных государствах-членах, что противоречит одному из основополагающих принципов права Европейского союза - принципу единообразия. В этом случае применяется принцип пропорциональности, согласно которому принимаемые меры должны быть адекватны поставленным целям. Согласно нормативным актам, определяющим размер дотационных выплат и сборов, условием возникновения права на получение дотационных выплат или обязанности выплачивать соответствующие сборы является совершение фермером сделки, предметом которой выступает выращенная им сельскохозяйственная продукция. По законодательству

Европейского союза в обязанности государств-членов входят выплата дотаций и взимание сборов.

Процедура выплат дотаций фермерам подчиняется особому регулированию. Прежде всего, основание их получения должно соответствовать требованиям законодательства и быть подтверждено документально. Если законодательство ЕС не содержит четких правил в отношении сроков выплаты дотаций относительно определенного вида сельскохозяйственной продукции, то государство-член вправе само принять решение на этот счет.

Наибольшие суммы выплат прямой поддержки приходятся на выплаты по схеме единой поддержки (SPS). Сумма распределяется условно пропорционально между всеми фермерами ЕС, подавшими заявку. В среднем размер единой поддержки на одного фермера ЕС составляет 5000 евро в год. При распределении учитываются различные коэффициенты стран (страны-новые члены ЕС имеют меньший вес). Для подачи заявки на получение помощи фермер должен обладать (или иметь в аренде) не менее 0,3 га сельскохозяйственных угодий сроком не менее 10 месяцев, придерживаться стандартов продовольственной безопасности и окружающей среды. Несоблюдение стандартов наказывается сокращением прямых выплат. Сокращение не может превышать более 5 процентов для одного нарушения, однако в случае повторного нарушения может быть увеличено до 20 процентов. Если нарушение будет признано намеренным, сокращение может достигнуть более 20 процентов, либо привести к полному отказу фермеру от прямых выплат.

ЕАП неоднократно подвергалась критике за значительные расходы бюджета (в 2009 г. расходы на ЕАП составили около 42% бюджета ЕС) и неэффективные методы поддержки сельского хозяйства, которые ведут к значительному перепроизводству в рамках ЕС.

Критики придерживаются мнения, что европейские субсидии вредят как мировому рынку, так и фермерам в развивающихся странах. Так например, в страны аграрного типа импортируются товары, которые в избытке производятся на их территории, такое положение может привести к полному краху животноводческой сферы этих стран, лишению средств к существованию миллионов сельскохозяйственных производителей и, как следствие, к высокому проценту безработицы, а также к ещё более стремительному росту импорта.

Однако, несмотря на критику политики субсидирования сельского хозяйства ЕС, нельзя не признавать тот факт, что сельскохозяйственные производители ЕС имеют колоссальную поддержку со стороны государства. В Российской Федерации реальное финансирование сельскохозяйственного сектора началось сравнительно недавно. Известно, что в нашей стране наметилась позитивная динамика объемов бюджетной поддержки сельского хозяйства. Однако, несмотря на этот факт, российский сельхозпроизводитель в настоящее время практически не имеет гарантий на получение государственной помощи в полном объеме или же вообще ее получение.

Настоящая ситуация также осложняется также планируемым сокращением допустимого объема поддержки сельского хозяйства в Российской Федерации в 2 раза. Отмена предоставления субсидий и субвенций, регламентируемая правилами ВТО, означает для российских сельскохозяйственных товаропроизводителей кроме того снижение прибыли, так как эта мера приведет к сокращению объема производимой продукции и усилению налогового давления на сельское хозяйство. Следует также отметить, что предприятия свиноводства, птицеводства и еще целого ряда отраслей в России в настоящее время не смогут обойтись без квотирования. Поэтому необходим переходный период, когда объем прямых мер поддержки АПК снижаться не будет.

Ограничение таможенных пошлин, как мер косвенной поддержки, существенно снизит наполняемость бюджета и вызовет проблему нехватки ресурсов для реализации расходных статей бюджета.

В условиях предполагаемого роста конкуренции на рынках сельскохозяйственных продуктов в Российской Федерации и в целях основных мер по адаптации сельского хозяйства к условиям ВТО в июле 2012 года была принята Государственная программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013 - 2020 годы (Постановление Правительства от 14.07.2012 №717). Одной из основных задач данной Программы является повышение конкурентоспособности российского агропромышленного комплекса до окончания переходного периода и вступления в силу всех обязательств России в рамках ВТО. В Программе предусмотрены такие важные положения, как принятие Федерального закона «О ветеринарии», направленного на гармонизацию российского законодательства с требованиями международных соглашений, в том числе Соглашения по применению санитарных и фитосанитарных мер, разработка перечня сельскохозяйственной продукции и продовольствия, в отношении которых установлен запрет на закупки для государственных и муниципальных нужд, усиление таможенного администрирования ввоза сельскохозяйственной продукции со стороны Федеральной таможенной службы, разработка российских национальных стандартов и систем оценки качества мяса крупного рогатого скота.

Вместе с тем, принятие государственной программы, по-нашему мнению, не позволяет решить все существующие проблемы сельскохозяйственного сектора России, необходим, как и в любом другом деле, комплексный подход, который предусматривал бы строительство дорог, развитие инфраструктуры в сельской местности, решение вопросов, связанных с квалифицированными кадрами.

В этой связи видится необходимым сформулировать необходимые мероприятия, которые должны не только соответствовать правилам ВТО, но способствовать эффективной поддержке сельского хозяйства и максимально снизить ущерб от вступления в ВТО для сельскохозяйственных товаропроизводителей. Данные меры разделены нами условно на следующие группы:

– **меры в области налоговой политики**, заключающие в предоставлении «налоговых каникул» для всех сельскохозяйственных товаропроизводителей. Обоснование данной позиции приводится в параграфе 3.3 главы 3 настоящей диссертационной работы.

– **меры в области сокращения административных барьеров, а также проведение жесткой антикоррупционной политики** в органах власти, отвечающих за предоставление поддержки сельскохозяйственным товаропроизводителям. Как было изложено выше, несовершенство системы государственной поддержки аграрного производства в Российской Федерации, заключающееся в излишней бюрократизации, неэффективном использовании субъектами средств, выделяемых из государственного бюджета на поддержку сельского хозяйства, отсутствии гибких подходов к увеличению числа потенциальных получателей субсидий говорит о необходимости принятия мер по оптимизации указанной системы. Необходимо также отметить, что в условиях неблагоприятного инвестиционного климата в сельском хозяйстве страны, данные обстоятельства, безусловно, носят для потенциальных инвесторов негативный характер. Поэтому в числе основных мероприятий государственной политики также должна осуществляться антикоррупционная политика, включающая в себя контроль за государственными органами субъектов, ответственных за поддержку сельскохозяйственных производителей.

– **меры в области поддержки малого и среднего бизнеса в сельскохозяйственной отрасли.** При этом, следует подчеркнуть, что правила ВТО не ограничивают поддержку малых сельхозпроизводителей и отдельных хозяйств. В настоящее время, российская государственная политика пока не в полной мере защищает интересы данной группы предпринимателей: несмотря на наблюдавшийся в последние годы рост рентабельности агрохолдингов, рентабельность малых и средних предприятий в большинстве случаев оставалась отрицательной.

– **меры, связанные с программами региональной помощи.** Право на такие выплаты в соответствии с правилами ВТО предоставляется лишь производителям в неблагоприятных регионах. Вместе с тем, сумма таких выплат в любом данном году не обуславливается и не определяется видами или объемами продукции (включая поголовье скота), произведенной данным производителем в любом году после базового периода, за исключением сокращением производства этой продукции; ценами, внутренними или мировыми, применяемыми в отношении любой продукции, произведенной в любом году после базового периода. Выплаты ограничиваются размерами дополнительных расходов или потерь дохода, связанных с осуществлением сельскохозяйственного производства на обозначенной территории.

Дополнительными мерами косвенной поддержки в рамках «зеленой корзины» могут также стать программа утилизации и замены техники, используемой сельхозпроизводителями (в настоящее время парк в АПК изношен по большинству позиций до 70%).

Создание благоприятного предпринимательского климата требует государственной воли, трансформированной в соответствующее правовое регулирование предпринимательской деятельности. Только реализация государством определенных мероприятий может обеспечить относительно безболезненное вступление России в ВТО. Членство же в ВТО на текущих

условиях способно нанести вред экономике России в том числе и ее стратегически важному сектору – сельскому хозяйству.

3.2 Развитие системы налогового планирования как способа совершенствования механизма хозяйственного управления сельхозединицей

Эффективность системы налогообложения в сельском хозяйстве зависит от двух составляющих - формирования налоговой политики государством через налоговое законодательство (макроуровень) и использования сельскохозяйственными товаропроизводителями возможностей оптимизации налогообложения путем реализации налоговой политики.

Результаты деятельности сельскохозяйственных организаций зависят от наличия и эффективности использования финансовых ресурсов предприятия, и применяемых методов и способов налогового планирования, которое неотделимо от общей предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта и должно осуществляться в ее процессе на всех уровнях и этапах. Актуальность вопроса налогового планирования связана с объяснимым желанием налогоплательщиков уменьшить налоговую нагрузку на свое предприятие любыми возможными способами, с одной стороны, и пристальным контролем государства за законностью применения таких способов, с другой стороны.

В настоящее время законодательство о налогах и сборах (Налоговый Кодекс Российской Федерации, федеральные законы) не содержит понятия «налоговое планирование», не закрепляет права налогоплательщика на налоговое планирование, равно, как и не содержит установленных пределов налоговой минимизации. Необходимо отметить, что данное обстоятельство влечет за собой ряд негативных последствий, как для налогоплательщиков, так и для государства, поскольку каждая сторона определяет правомерность

действий по снижению тех или иных налоговых платежей самостоятельно, не ссылаясь на нормы права. Именно поэтому вопрос о возможных и допустимых способах минимизации налоговых платежей, определение понятия налогового планирования в последнее время достаточно часто обсуждается в трудах представителей финансово-экономической науки.

Так, Погорлецкий А.И. определяет налоговое планирование как составную часть финансово-хозяйственной деятельности физических и юридических лиц, целью которой является максимизация доходов экономических агентов за счет легальной минимизации налоговых платежей⁴¹.

Липатова И.В. видит сущность налогового планирования в признании всех допустимых законами средств, приемов и способов (в том числе и пробелы в законодательстве) для максимального сокращения своих налоговых обязательств⁴².

Коршунова М.В. в своих трудах утверждает, что налоговая оптимизация – это уменьшение размера налоговых обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов⁴³.

Очевидно, что теоритические анализы правовой природы налоговой оптимизации авторов сводятся к тому, что в основе налогового планирования лежит максимально полное и правильное использование всех установленных законом льгот, то есть осуществление субъектом предпринимательской деятельности защиты своих имущественных прав любыми не запрещенными

⁴¹Погорлецкий А.И. Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности. СПб. Изд-во Михайлова В.А., 2006. С. 112.

⁴²Липатова И.В. Налоговое планирование: принципы, методы, правовые вопросы// Финансы. 2003. № 7. С. 28.

⁴³Коршунова М.В. «Уклонение» и «оптимизация» в системе налогового контроля//Финансы. 2007. № 5. С. 26.

законом способами. В противном случае, такие мероприятия будут признаны налоговыми органами как способ уклонения от уплаты налогов.

В этой связи необходимо определить четкие критерии, позволяющие разграничить правомерную минимизацию налогообложения от уклонения от уплаты налогов.

Уклонение от уплаты налогов характеризуется нелегальностью уменьшения компанией своих налоговых обязательств по налоговым платежам, сознательности при использовании тех или иных противоправных схем с целью налоговой оптимизации, намеренное искажение бухгалтерской и налоговой отчетности и иных документов финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Однако, как свидетельствует судебная практика по налоговым спорам, даже легальные методы налоговой оптимизации могут привести к налоговым претензиям и даже к уголовному преследованию за уклонение от уплаты налогов. Острота обозначенной проблемы определяется также тем, что в действующем законодательстве не всегда можно найти четкие критерии, позволяющие в конкретной ситуации разграничить правомерную минимизацию налогообложения и незаконное уклонение от уплаты налогов. К традиционным источникам права в области налогового планирования относят Конституцию Российской Федерации, законодательство о налогах и сборах (НК РФ и федеральные законы), законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, нормативно-правовые акты органов местного самоуправления и международные соглашения об избежании двойного налогообложения, а также нормативно-правовые акты органов исполнительной власти. Несмотря на то, что судебные акты формально не признаются самостоятельными источниками права в Российской Федерации, при регулировании налоговых отношений и разрешении налоговых споров они имеют решающее значение. В настоящее время сложилась ситуация, при которой судебные доктрины, не будучи

закреплены на законодательном уровне, фактически являются нормами права. Так, сложные вопросы судебной практики, связанные с установлением признаков недобросовестного поведения налогоплательщиков и существенно ограничивающих свободу действий налогоплательщика при осуществлении им налоговой оптимизации нашли свое отражение в постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – Постановление).

Под налоговой выгодой в Постановлении понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Перечисленные типичные операции встречаются в налоговом учете у каждой организации. ВАС РФ в своем Постановлении указывает случаи, когда такие операции становятся опасными с точки зрения налоговой выгоды:

- ✓ если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).
- ✓ если налоговая выгода получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом, как отмечает ВАС РФ следует учитывать, что возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной;

- ✓ невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;
- ✓ отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;
- ✓ учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;
- ✓ совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

Налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Поэтому если будет установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

Указанный судебный акт определяет ориентиры по осуществлению деятельности, связанной с оптимизацией налогообложения для налогоплательщиков. Следует отметить, что в настоящий момент существует острая необходимость законодательного закрепления критериев налоговой минимизации, поскольку их отсутствие является фактором, сдерживающим деловую активность хозяйствующих субъектов.

Для построения системы комплексного налогового планирования сельхозпроизводителя необходимо учитывать целый ряд взаимосвязанных

факторов: отраслевые особенности бизнеса, климатические условия, уровень квалификации бухгалтерской службы, структуру активов компании, ценовые индикаторы на выпускаемую продукцию, выполняемые работы и оказываемые услуги в сельскохозяйственной отрасли и проч. Следует отметить, что во многих специализированных изданиях приводятся рекомендации по снижению сумм налоговых платежей при формировании налоговых отношений, однако полагаем, что цели и задачи любой предпринимательской деятельности заключаются, прежде всего, в извлечении максимальной прибыли от деятельности организации и проведение в связи с этим грамотной оптимизации.

Работа в данном направлении должна вестись непрерывно на всем протяжении осуществления финансово-хозяйственной деятельности компании, а кроме того еще на стадии решения о создании компании.

Так, будущему сельхозпроизводителю необходимо выбрать регион с наиболее благоприятным налоговым климатом для ведения бизнеса. Месторасположение сельскохозяйственного предприятия непосредственно формирует величину земельного налога и другие виды местных налогов, которые устанавливаются органами власти конкретного региона, в котором зарегистрировано такое лиц, а также опосредованно оказывает влияние на налогообложение финансовых результатов.

Например, в Липецкой области в рамках мер государственной поддержки предусмотрены привлекательные для сельскохозяйственных товаропроизводителей меры налогового стимулирования, в частности освобождение резидентов особых экономических зон регионального уровня от налогов на имущество организаций и налогов на транспорт в течение 5 лет, снижение налоговой ставки на прибыль, подлежащей зачислению в областной бюджет (на 4% в течение 5 лет). В результате применения указанных льгот в особой экономической зоне агропромышленного типа в

Липецкой области экономия средств сельскохозяйственных товаропроизводителей составляет около 500 млн.руб⁴⁴.

Система налогообложения непосредственно влияет на финансовое состояние компании. Перспективная налоговая оптимизация предусматривает выбор наиболее приемлемой системы налогообложения с точки зрения целого ряда факторов. Прежде чем выбрать систему налогообложения, ее следует оценить с точки зрения финансовых последствий для предприятия и практического осуществления управленческих решений в области налогообложения, которым должны обязательно предшествовать расчеты чистой прибыли.

В настоящее время основными режимами налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей являются специальный режим в виде ЕСХН и общая система налогообложения, при применении которой сельскохозяйственные товаропроизводители могут претендовать на ряд льгот (льгота по налогу на прибыль, льготы по НДС).

Общие условия применения системы налогообложения в виде ЕСХН определены в статье 346.1 НК РФ.

В частности, положениями статьи установлено:

1. возможность добровольно перейти на уплату ЕСХН и также добровольно вернуться к общей системе налогообложения либо иным налоговым режимам.
2. Возможность не платить налоги и сборы, взамен которых уплачивается ЕСХН.

В параграфе 2.1. Главы 2 произведен расчет экономии на налогах при применении специального режима налогообложения в виде ЕСХН. Произведенный в диссертационной работе расчет экономии на налогах при применении специального режима налогообложения в виде ЕСХН по

⁴⁴Инвестиционный меморандум Липецкой области на 2012 год [Электронный ресурс] / Особые экономические зоны регионального уровня. Режим доступа: http://oezru.ru/ru/files/memorandum_na_2012.pdf. Дата обращения 30.04.2013.

сравнению с общим режимом налогообложения выявил, что замещение совокупности налогов (НДС, налог на имущество) на один (ЕСХН) непосредственно облегчает налоговую нагрузку на организации. Сельскохозяйственные товаропроизводители, в этой связи, освобождены от обязанности выписывать счета-фактуры, вести журнал полученных и выданных счетов-фактур, а также книг покупок и продаж, по причине освобождения от уплаты НДС.

Вместе с тем, существует ряд факторов, которые делают ЕСХН малопривлекательным для налогоплательщиков. Во-первых, доходы учитываются по кассовому методу, следовательно, сельскохозяйственным товаропроизводителям, находящимся на специальном режиме налогообложения, не выгодно использовать отсрочку платежа, в результате чего, покупатели могут выбрать другую компанию для сотрудничества. Во-вторых, перечень расходов, признаваемых при ЕСХН (приведен в пункте 1 статьи 346.5 НК РФ), более ограничен, чем при общем режиме налогообложения. В-третьих, компания, применяющая ЕСХН, не имеет права предъявить к вычету из бюджета НДС. Если сельскохозяйственный товаропроизводитель работает на общей системе налогообложения, то большую часть своей продукции он реализует по ставке 10%, а закупают товарно-материальные ценности со ставкой НДС 18%. Таким образом, сумма НДС, уплаченная поставщикам и подрядчикам, оказывается выше, чем полученная от его покупателей и подлежащая уплате в бюджет. Поэтому такой плательщик вместо уплаты НДС имеет право на получение возмещения налога из бюджета в сумме этой разницы. При системе ЕСХН сельскохозяйственный товаропроизводитель включает сумму НДС в цену товара, в связи с тем, что в соответствии с положениями НК РФ не имеет права предъявить сумму НДС к вычету из бюджета. Однако фактически сельскохозяйственный товаропроизводитель платит данный налог и находится не в выигрыше, поскольку увеличиваются его затраты. Кроме

того, налогоплательщики не могут быть уверены в сохранении необходимых соотношений сельскохозяйственной продукции (выращенной рыбы) и ее переработки в общем объеме произведенной продукции, что предполагает переход на общий режим налогообложения и соответствующий пересчет налоговой базы.

Как было обозначено выше, при оптимизации налогов сельхозпроизводителю следует учитывать принцип максимальной прибыльности. Увеличение прибыли может достигаться за счет полного использования налоговых вычетов по НДС (но не получения освобождения от обязанностей плательщика НДС), что приведет к снижению себестоимости и, соответственно, увеличению финансовых результатов деятельности.

Сельхозпроизводитель на протяжении всей своей хозяйственной деятельности несет риск утраты продукции, связанный с действием непреодолимой силы, климатическими условиями, что непосредственно влияет на его доход и соответственно возможность уплачивать налоги и сборы в бюджет. Сельхозпроизводитель при наступлении таких условий может воспользоваться льготой, предусмотренной для него главой 9 НК РФ. Льгота заключается в получении отсрочки или рассрочки по уплате налогов при наличии соответствующего основания. При этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, не уменьшается, а уплата налога переносится на более поздний срок. Для подтверждения своего права налогоплательщикам следует документально подтвердить основания для предоставления отсрочки или рассрочки и предоставить в обеспечение своих обязательств перед бюджетом в залог имущество либо поручительство.

Следует отметить, что сельхозпроизводители практически не пользуются данной льготой.

В современных условиях налоговые органы активно ведут борьбу с теневым сектором экономики и нередко привлекают добросовестных

налогоплательщиков к ответственности за недолжную осмотрительность при выборе контрагентов (фирм-однодневок). В виду обозначенной проблемы сельхозпроизводителям необходимо осуществить следующий комплекс действий в рамках внедрения процедур проверки налоговой репутации контрагентов:

1. Определить состав работников компании и наделить их специальными полномочиями по осуществлению указанной проверки, разработать положение о данной проверке.
2. Производить запрос информации у контрагента (до заключения договора), включающей в себя минимальный состав документов: выписка из ЕГРЮЛ, свидетельство о постановке на учет, свидетельство о государственной регистрации, уставные и учредительные документы, документы, подтверждающие полномочия лиц на подписание договоров, счетов-фактур, товарных накладных, счетов и прочих первичных документов (решение о назначении генерального директора, приказ о приеме на работу главного бухгалтера, нотариально заверенная доверенность на право действовать от лица компании).
3. Осуществлять дополнительный контроль после представления указанных документов путем формирования запроса на интернет-сервисе «Проверь себя и контрагента», расположенном на официальном сайте ФНС России. Данный интернет-сервис позволяет получить, в частности, следующую информацию: сведения о юридических лицах, внесенные в ЕГРЮЛ; сведения о лицах, отказавшихся в суде от участия (руководства) в организации, или в отношении которых данный факт установлен (подтвержден) в судебном порядке; сведения о юридических лицах, связь с которыми по указанному адресу (месту нахождения), внесенному в ЕГРЮЛ, отсутствует.
4. Производить сверку данных, указанных в первичных документах по исполнению условий договора (счета-фактуры, товарные накладные, акты и

проч.), с данными, отраженными в представленных контрагентом документах (пункт 2 настоящих рекомендаций). В случае выявления расхождений, необходимо уведомить об этом контрагента и потребовать от него устранить указанные расхождения.

Знание норм налогового законодательства помогает искать и находить оптимальные способы ведения бизнеса при максимальном получении прибыли от своей деятельности предпринимателем, однако в России любой примененный способ оптимизации вызывает сомнение у налоговых органов и не всегда оценивается положительно, результатом становятся различные доначисления со стороны налоговых органов и судебные разбирательства. Для максимального исключения претензий со стороны налоговых органов предпринимателю необходимо руководствоваться правилом, что каждая операция, проводимая обществом по оптимизации того или иного налога, прежде всего обусловлена целью получения дохода от его хозяйственной деятельности.

3.3 Стратегия налоговой политики государства в сельском хозяйстве

Ранее были обозначены проблемы, касающиеся государственной поддержки сельского хозяйства в связи вступлением нашей страны в ВТО.

В этой связи оптимизация государственной поддержки по вопросам, связанным с налоговым регулированием аграрного сектора, видится легким и менее конфликтным способом для Российской Федерации по изменению ситуации в сельском хозяйстве.

Проведенный анализ текущего состояния аграрного сектора экономики за последние годы свидетельствует об объективной необходимости оптимизации государственной поддержки аграрного сектора.

Единый сельскохозяйственный налог, а также налоговые льготы для сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на

специальный налоговый режим, введенные с целью создания более благоприятных условий для развития сельского хозяйства, наряду с отдельными положительными моментами имеют и ряд недостатков, снижающих эффективность их использования и, приводящих порой к возникновению финансовых потерь у налогоплательщиков.

Следует отметить, что низкий уровень налогообложения в сельском хозяйстве по сравнению с другими отраслями экономики, равно как и обширная система налоговых льгот для сельскохозяйственных товаропроизводителей не привели к ускорению развития отрасли, что подтверждают низкий уровень инвестиций, рентабельности и иных финансовых показателей развития сельского хозяйства по сравнению с другими отраслями, в которых уровень налоговой нагрузки значительно выше.

Неблагоприятное финансовое состояние сельскохозяйственных товаропроизводителей объясняется факторами, находящимися вне плоскости налогообложения, и только радикальный подход к реформированию системы налогообложения для сельхозпроизводителей, а именно внесение изменений в законодательство о налогах и сборах, может способствовать достижению основных целей экономической политики в сельском хозяйстве и определенно стимулировать экономическое развитие сельскохозяйственных отраслей.

Известно, что конкурентоспособность любой отрасли напрямую зависит от инвестиционного и бизнес-климата. Согласно исследованию, проведенному EconomistIntelligenceUnit на основе опроса 730 инвесторов по всему миру⁴⁵, Россия оказалась на предпоследнем месте среди рынков, наиболее привлекательных для инвестиций в 2013 году. Лишь 12 процентов респондентов сочли Россию хорошим местом для вложения средств в свете

⁴⁵THE SEARCH FOR GROWTH.BALANCING YIELD AND RISK IN UNCERTAIN TIMES
[Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://digitalresearch.eiu.com/searchforgrowth/reports/search-for-growth-2013/section/executive-summary> – 30.04.2013.

потенциального роста стоимости активов. Осторожность инвесторов по отношению к российскому рынку может объясняться целым рядом причин, в их числе не только медленный рост российского ВВП, падение индекса РТС, но и теневая экономика, получившая новый импульс развития в условиях экономического кризиса.

Проблема теневой экономики имеет для России первостепенное значение. Подавляющая часть теневого оборота в России формируется в результате уклонения от уплаты налогов, то есть существование и разрастание данной проблемы ставит под сомнение в целом обоснованность проводимых в стране налоговых преобразований и эффективность реализуемой налоговой политики.

Распространенность теневой деятельности в сельском хозяйстве в решающей степени зависит от общего состояния экономики страны, уровня жизни населения и исходящих от государства ограничений. За годы рыночных преобразований сформировались масштабные механизмы теневых экономических отношений, сложилась система криминальной теневой экономики, создающая угрозу национальной экономической безопасности России. В настоящее время отмечается прогрессирующая динамика теневых процессов. Это, прежде всего, обусловлено системным экономическим кризисом, осложнившим ситуацию на рынке труда и вызвавшим развитие самостоятельной занятости и развитие малого бизнеса, явившихся благоприятной средой для роста теневых отношений.

Возникновение и рост теневой экономики в сельском хозяйстве, кроме того, обусловлены целым рядом объективных и субъективных предпосылок и факторов, таких как:

1. Высокий уровень налогообложения и специфика нормативно правовых актов о налогах и сборах, выражающаяся в неоднозначном толковании норм налогового законодательства, как со стороны сельхозпроизводителей, так и со стороны налоговых органов.

2. Высокая доля участия государственных органов в хозяйственной деятельности юридических и физических лиц и коррумпированность контролирующих органов власти.

3. Нестабильность экономики.

4. Монополизация основных производственных сфер, точек сбыта.

5. Отсутствие должного количества сельскохозяйственных рынков и монополизация действующих сельскохозяйственных рынков и др.

По-нашему мнению, введение налоговых каникул по уплате всех налогов для всех сельхозединиц, как уже функционирующих, так и вновь создаваемых, является адекватным способом профилактики теневой экономики. В параграфе 2.3 настоящего исследования был произведен расчет поступивших налогов от сельскохозяйственной деятельности в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2008-2012 годах, сумма которых составила 218,05 млрд. руб. При этом анализ данных, отраженных в указанном параграфе, показал, что доля начисленных и поступивших налогов и сборов в консолидированный бюджет Российской Федерации по доходам от сельскохозяйственной деятельности по стране составила соответственно 0,16 и 0,51 % в общей доле доходов по всем основным видам экономической деятельности, осуществляемой в Российской Федерации. Таким образом, в настоящее время доля поступлений от налогов, взимаемых с сельскохозяйственных производителей, не велика, и, по-нашему мнению, введение налоговых каникул для данного вида производителей с целью адаптации их к новым экономическим условиям в рамках вступления в нашей страны в ВТО и повышения эффективности отрасли не сможет образовать существенную «налоговую дыру» в бюджете.

Кроме того, введение подобной меры обеспечит выход из «тени» большого количества предпринимателей, занятых в сельском хозяйстве, а также обеспечит рост числа вновь создаваемых производителей и соответственно приведет к пополнению малого и среднего бизнеса. Кроме

того, в первые годы существования налоговое бремя для сельхозпроизводителей велико. В этот период производятся значительные затраты и финансовые результаты только ожидаются.

Таким образом, видится целесообразным включить в НК РФ нормы, предусматривающие предоставление налоговых каникул для всех юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих сельскохозяйственную деятельность, при условии получения ими не менее 70% дохода от реализации произведенной ими продукции по итогам года.

Вместе с тем, при введении указанных норм необходимо продумать защитные механизмы против налоговых махинаций. В противном случае государство лишится части налоговых поступлений, а активизации предпринимательской деятельности в сельском хозяйстве не последует.

С этой целью, а также с целью борьбы с теневыми экономическими отношениями в сельскохозяйственном секторе видится необходимым проводить на государственном уровне следующие меры:

1. Информировать налогоплательщиков, в том числе с использованием средств массовой информации о наличии эффективных методов и программ проверки, проводимых государственными органами, а также о контроле за соблюдением законодательства, неотвратимости штрафных санкций, обеспечивающих профилактику возможных экономических правонарушений.
2. Проводить мониторинг ответной реакции социально-экономической системы на предоставляемые преференции, а также осуществлять контроль над размером и целевым использованием высвобождаемых средств налогоплательщиков. Осуществление данной меры возможно с использованием оценочных механизмов, а также с помощью моделирования предоставления налоговых преференций.

3. Повысить качество контроля со стороны сотрудников налоговых инспекций при заверении ими документов, характеризующих хозяйственное положение или финансовое состояние сельхозпроизводителя.
4. Усилить контроль за специалистами государственных структур районных администраций при решении ими вопроса о выделении субсидий, в том числе при проверке вопросов: проводились ли соответствующие работы (на осуществление которых положены субсидии) и в каком объеме; закупались ли материальные ценности (удобрения, средства химической защиты растений и др.) и в каком количестве, использовались ли государственные целевые кредиты по назначению и т.п.
5. Осуществлять контроль засвоевременностью представления в органы внутренних дел от федеральных органов сведений о невозврате кредитов, его нецелевом использовании или расторжении договоров по причине неисполнения условий, указанных в таких договорах (как правило, информация поступает спустя 1,5 - 2 года после провала сделки). К этому времени большинство организаций, получивших средства, прекращают свою деятельность, уничтожают архивы, а организаторы противоправных действий скрываются.
6. Принятие, в том числе на законодательном уровне, мер, направленных на осуществление должного взаимодействия между различными контролирующими органами.

Для России, обладающей огромными пахотными площадями, вопрос привлечения инвестиций в сельхозпроизводство стоит остро. В этой связи, видится необходимым развивать и увеличивать количество «сельских оффшоров» в стране. Сельские оффшоры представляют собой территории с льготным налогообложением. Суть их заключается в том, что резиденты должны зарегистрировать свой бизнес на территории центра регионального развития с населением не менее 500 и не более 10 тысяч человек, и принять на работу местных жителей (не менее 80% от общего

числа работников предприятия). При этом резиденты получают преференции в виде снижения ставки налога при применении системы упрощенного налогообложения с 15% до 5%, а также возмещения 100% ставки рефинансирования ЦБ РФ по кредитам, привлекаемым для реализации проектов в центрах регионального развития. Кроме того, предприниматель получает такие дополнительные выгоды как обеспеченность рабочих мест, экономию на заработной плате и аренде, а также поддержку местных администраций. В центрах регионального развития бизнес поддерживается специальными лизинговыми программами, а также новыми видами помощи из региональных фондов.

В настоящее время преференции действуют в Пензенской области, однако видится целесообразным увеличение числа таких территорий и предоставление дополнительных преференций для возможных резидентов. Данная мера будет способствовать поступлению дополнительных средств в бюджет, а также решит вопрос с рабочими местами в сельском хозяйстве.

Как было обозначено в параграфе 3.2 главы 3 настоящего исследования в условиях неопределенности правовой нормы налогоплательщики минимизируют свои налоговые риски как законными, так и незаконными способами. Поэтому при выработке новых концепций налоговой политики государству важно предусмотреть не только законодательное закрепление налоговой оптимизации, но и активную работу налоговых органов в части проведения постоянных налоговых консультаций для налогоплательщиков аграриев.

Заключение

1. В ходе анализа зарубежного опыта были выделены такие черты, присущие налогообложению в сельском хозяйстве, как налоговое стимулирование привлечения инвестиций в отрасль, особый (льготный)

порядок взимания налогов и платежей с сельскохозяйственных товаропроизводителей, а также особый порядок земельного налогообложения. Вместе с тем, исследуя вопрос о необходимом совершенствовании налоговой политики в сельском хозяйстве России с учетом опыта зарубежных стран, был сделан вывод о том, что такое совершенствование необоснованно, поскольку частичная имплементация норм налогового законодательства европейских стран без учета соответствия вносимых изменений особенностям развития сельского хозяйства России на данный момент не привела к положительным результатам.

2. Исследование эволюции законодательной практики налогообложения сельскохозяйственных производителей в России показало, что российская система аграрного налогообложения вовлечена в долгосрочный процесс реформирования и характеризуется частыми изменениями. За последние двадцать лет она пережила путь трансформации от унифицированного подхода для всех отраслей до создания специальных условий для сельского хозяйства и в конечном итоге, к введению специального налогового режима (единого сельскохозяйственного налога).

3. Произведенный в диссертационной работе расчет экономии на налогах при применении сельскохозяйственными организациями ЕСХН по сравнению с общим режимом налогообложения выявил как позитивные, так и негативные стороны применения указанного специального налогового режима. Переход на ЕСХН и, как следствие, утрата права возмещения НДС из бюджета, приводят к тому, что приобретение основных средств обходится сельскохозяйственным товаропроизводителям на 18% дороже, по сравнению с плательщиками, использующими общую систему налогообложения.

4. С учетом изложенных в диссертационной работе позитивных и негативных последствий от применения специального налогового режима сельскохозяйственными товаропроизводителями, автором был сделан вывод о том, что применение ЕСХН выгодно для сельскохозяйственных

товаропроизводителей, круг основных пользователей которых составляют неплательщики НДС, а кроме этого для убыточных и мелких сельскохозяйственных организаций со средним уровнем рентабельности.

5. На основе статистических данных ФНС России, Минсельхоза России, Росстата, в диссертационной работе был проведен расчет показателей, характеризующих структуру и динамику налоговых платежей в сельском хозяйстве. Проведенный анализ позволил дать количественную характеристику налогообложения в сельском хозяйстве, получить общую картину взаимоотношений отрасли с налоговой системой. В результате произведенного анализа был сделан вывод о том, что структура налогообложения в сельском хозяйстве России существенно отличается от ситуации в других отраслях экономики. В Российской Федерации налоговая нагрузка на организации и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих деятельность в сельском хозяйстве, по сравнению с другими отраслями экономики является минимальной, отмечается положительная тенденция по уплате всех налогов и сборов в консолидированный бюджет Российской Федерации (за исключением НДС). Вместе с тем, данные положительные тенденции объясняются не улучшением финансового положения сельскохозяйственных товаропроизводителей, а списанием и реструктуризацией кредиторской задолженности перед бюджетом и внебюджетными фондами. Сельскохозяйственные товаропроизводители, в отношении которых не возбуждены дела о банкротстве, имеют право на уменьшение кредиторской задолженности путем списания штрафов и пеней. Индекс производства за ряд лет говорит о снижении темпов производства, большинство сельскохозяйственных производителей нуждается в государственной поддержке. Наличие данных факторов позволило сделать вывод о том, что минимальная налоговая нагрузка на сельскохозяйственный сектор и

увеличивающиеся из год в год налоговые платежи, поступающие в бюджет, не отражают реальной картины в аграрной отрасли.

6. В диссертационной работе на основе оценки данных по основным показателям, характеризующим состояние сельского хозяйства России, опубликованных в статистическом бюллетене Росстата, автором был сделан вывод о том, что неблагоприятное финансовое состояние сельскохозяйственных товаропроизводителей объясняется факторами, находящимися вне плоскости налогообложения. Причину финансовой неустойчивости предпринимателей сельскохозяйственного сектора, обозначенной автором в работе, с большой долей вероятности можно найти в теневом секторе. Из-за наличия в российском налоговом законодательстве большого количества распространенных путей уклонения от уплаты налогов налоговая база занижается, что соответственно приводит к уменьшению налоговых обязательств и влияет на оценку текущего состояния отрасли.

7. Произведенная оценка финансирования в рамках Госпрограммы выявила у данной системы существенные недостатки, которые порождают ряд трудноразрешимых проблем при получении государственной поддержки сельскохозяйственными товаропроизводителями. Между Минсельхозом России и субъектами Российской Федерации по заключению соглашений о предоставлении субсидий отсутствует четкая координация действий, что приводит к позднему принятию указанных соглашений в ряде регионов. В связи с поздним принятием субъектами Российской Федерации нормативных правовых актов, регламентирующих условия предоставления субсидий из федерального бюджета по различным видам господдержки, доведение средств федерального бюджета до сельхозтоваропроизводителей осуществляется лишь во втором полугодии года. Длительность процедуры утверждения нормативных актов отражается на финансировании расходов по поддержке соответствующих направлений сельскохозяйственного производства, как за счет средств федерального бюджета, так и за счет

средств республиканских бюджетов, а также эффективности использования субсидий. Излишняя бюрократизация, отсутствие гибких подходов к увеличению числа потенциальных лизингополучателей и огромных накладные расходы при заключении договоров лизинга и транспортировке техники привели к тому, что сельскохозяйственные товаропроизводители отказываются от данного механизма государственной поддержки.

8. На основании данных о планируемом сокращении допустимого объема поддержки сельского хозяйства в Российской Федерации, предусмотренных правилами ВТО, и последующей отменой предоставления субсидий и субвенций в рамках «янтарной корзины», автором был сделан вывод о том, что данные меры приведут к снижению прибыли у российских сельскохозяйственных товаропроизводителей, сокращению объема производимой сельскохозяйственной продукции и усилению налогового давления на сельское хозяйство. В связи с этим автором были предложены следующие меры по совершенствованию по эффективному функционированию отрасли: меры в области налоговой политики, меры в области сокращения административных барьеров, а также проведение жесткой антикоррупционной политики в органах власти, отвечающих за предоставление поддержки сельскохозяйственным товаропроизводителям, меры в области поддержки малого и среднего бизнеса в сельскохозяйственной отрасли, меры, связанные с программами региональной помощи, а также утилизацией и заменой техники, используемой сельскохозяйственными товаропроизводителями.

9. Действующее законодательство о налогах и сборах не содержит понятия «налоговое планирование», не закрепляет права налогоплательщика на налоговое планирование, равно, как и не содержит установленных пределов налоговой минимизации. Данное обстоятельство влечет за собой ряд негативных последствий, как для налогоплательщиков, так и для государства, поскольку каждая сторона определяет правомерность действий

по снижению тех или иных налоговых платежей самостоятельно, не ссылаясь на нормы права. В этой связи автором определены критерии, позволяющие разграничить правомерную минимизацию налогообложения от уклонения от уплаты налогов, а также приведены рекомендации по снижению сумм налоговых платежей при формировании налоговых отношений, касающиеся выбора региона с наиболее благоприятным налоговым климатом для ведения бизнеса, системы налогообложения, использования налоговых льгот и права на вычет, комплекса мер, минимизирующих риск возникновения претензий налоговых органов за недолжную осмотрительность при выборе контрагентов.

10. В диссертационной работе отмечается, что в существующих условиях именно мероприятия по включению в НК РФ нормы, предусматривающей предоставление налоговых каникул для всех юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, занятых в сельском хозяйстве и при соблюдении ими определенных условий, смогут оказать стимулирующее воздействие на сельскохозяйственную отрасль. Кроме того, введение подобной меры обеспечит выход из «тени» большого количества предпринимателей, занятых в сельском хозяйстве, а также обеспечит рост числа вновь создаваемых производителей и соответственно приведет к пополнению малого и среднего бизнеса. Кроме того, в первые годы существования налоговое бремя для сельхозпроизводителей велико. В этот период производятся значительные затраты и финансовые результаты только ожидаются.

Список использованной литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 23.07.2013) (с изм. и доп., вступающими в силу с 24.08.2013).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 23.07.2013) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.09.2013).
3. Федеральный закон от 29.12.2006 № 264-ФЗ (ред. от 02.07.2013) «О развитии сельского хозяйства».
4. Постановление Правительства РФ от 25.07.2006 № 458 (ред. от 30.11.2010) «Об отнесении видов продукции к сельскохозяйственной продукции и к продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства».
5. Постановление Правительства РФ от 14.07.2007 № 446 «О Государственной программе развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2008 - 2012 годы».
6. Постановление Правительства РФ от 14.07.2012 № 717 «О Государственной программе развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013 - 2020 годы».
7. Постановление Правительства РФ от 17.12.2010 № 1042 (ред. от 27.12.2012) «Об утверждении Правил распределения и предоставления субсидий из федерального бюджета бюджетам субъектов Российской Федерации на поддержку экономически значимых региональных программ развития сельского хозяйства субъектов Российской Федерации».
8. Закон Московской области от 21.11.2003 № 150/2003-ОЗ «О налоге на имущество организаций в Московской области».

9. Закон Приморского края от 28.11.2002 № 24-КЗ «О транспортном налоге».
10. Закон Архангельской области от 01.10.2002 № 112-16-ОЗ «О транспортном налоге».
11. Приказ Минсельхоза РФ от 17.12.2010 № 437 (ред. от 21.03.2011) «О реализации Постановления Правительства Российской Федерации от 17 декабря 2010 г. № 1042» (вместе с «Положением о порядке отбора экономически значимых региональных программ развития сельского хозяйства субъектов Российской Федерации»).
12. Приказ Минфина РФ от 19.11.2002 № 114н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02.
13. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)».
14. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».
15. Письмо Минфина России от 30.01.2006 № 07-05-06/16.
16. Приказ Минфина РФ от 22.06.2009 № 57н «Об утверждении формы налоговой декларации по единому сельскохозяйственному налогу и Порядка ее заполнения».
17. Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».
18. Закон СССР от 08.08.1953 «О сельскохозяйственном налоге»// Справочная информационная система КонсультантПлюс, обновление от 18.03.2014.

19. Декрет СНК РСФСР от 27.06.1923 «Об отмене отчисления с натурального налога в натуральный фонд социального обеспечения и об оказании помощи комитетам общественной взаимопомощи»// Справочная правовая система КонсультантПлюс, обновление от 18.03.2014.
20. Абалкин Л.И. Размышления о долгосрочной стратегии, науке и демократии // Вопросы экономики. – 2006. - №12. – С. 4-19.
21. Абанин М.В., Абанина С.С. Единый сельскохозяйственный налог: правовое регулирование, бухгалтерский учет, налогообложение // М.: ЗАО Юстицинформ, 2005. – 208с.
22. Авис И.В. О государственной поддержке коммерческого кредитования АПК // Информационный бюллетень министерства сельского хозяйства Российской Федерации. – 2002 . - №12. – С. 15-16.
23. Адам Смит. Исследование о природе и причинах богатства народов//Москва.Издательство Социально-экономической литературы. - 1962. – С. 102, 332, 501, 512, 520.
24. Александрова Е.И. Финансовый механизм активации социальной защищенности населения: западный опыт 90-х и проблемы современной России // Финансы и кредит. – 2003. - №5 (119). – С. 59-68.
25. Алле М. Условия эффективности в экономике. Пер. с франц. // М.: Научно-издательский центр Наука для общества. - 1998. – 304 с.
26. Аркин В.И. Инвестиционные ожидания, стимулирование инвестиций и налоговые реформы // Экономика и математические методы. – 2007. - №2. – Т.43. – С. 76-100.
27. Аронов А.В. Исходные теоретические основы налоговой политики социального государства // Экономика и управление. – 2009. - №3/6 (42). – С. 44-46.
28. Бабашкина А.М. Государственное регулирование национальной экономики. М., 2005. С. 334.

29. Бабленкова И.И. Прогнозирование и планирование в налогообложении // М.: Экономика. - 2009. – 352 с.
30. Балацкий Е.В. Налоговые реформы и экономический рост // Проблемы прогнозирования. – 2006. - №2 – С. 136-144.
31. Бартенев В.Н. К эффективному регулированию экономики – через новую схему НДС. Секция экономики РАН. Институт экономики УрО РАН // Журнал экономической теории. – 2006. - №4(9) – С.117-133.
32. Барышников Н.Г. Государственное регулирование сельского хозяйства: направления, механизмы, приоритеты // Пенза.-Пенза.:РИО ПГСА.- 2006. – 200 с.
33. Барышников Н.Г. Нормативно-правовое регулирование развития сельского хозяйства: научно-справочное издание // Пенза.: Пенз.гос.с.-х.акад. - 2008. – 296 с.
34. Беспехотный Г.В. Государственная поддержка сельского хозяйства (анализ сложившейся системы и обоснование направления ее применения) // М.:Международная Федерация Шоу I Дао. - 2006. – С. 178.
35. Борисов А.М. «Краеугольный камень» истории налогообложения// Федеральный научно-практический журнал «Налоги». - 2009. - №2. - С.31 – 35.
36. Борисов А.М. Эволюция и проблемы базовой терминологии в сфере налогообложения//Налоги и налогообложение. - 2010. — №2. - С. 71-73.
37. Борхунов Н.А, Государственная поддержка развития сельского хозяйства на предстоящую пятилетку // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2007 . - №10.-С. 1-5.
38. Борхунов Н.А. Воспроизводство в аграрной экономике: вопросы теории, государственного регулирования и эффективности производства // Тула: Гриф и К. - 2009 . – 228 с.

39. Борхунов Н.А., коллектив авторов ГНУ ВНИИЭСХ. Государственная поддержка и механизмы ее реализации в АПК // М.: Восход-А. - 2008. – 224 с.
40. Братцев В.И. Налогообложение земель сельскохозяйственного назначения // АПК: экономика, управление. – 2011. - №7 – С. 46-51.
41. Братцев В.И. Налоги в системе государственного регулирования сельскохозяйственного производства // Москва: ГНУ ВНИИЭСХ. - 2012. – 159 с.
42. Братцев В.И. Налоговый мультипликатор в экономике сельского хозяйства // Вестник Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова. – 2011. - №4. – С. 39-42.
43. Братцев В.И. Особенности регулирования НДС в сельском хозяйстве России // Вестник Института Дружбы народов Кавказа «Теория экономики и управления народным хозяйством». – 2011. – Т.2. - №2. – С. 143-150.
44. Братцев В.И. Современное состояние финансово-хозяйственной деятельности аграрного производства // Вестник Российской академии сельскохозяйственных наук. – 2012. - №1. – С.11-13.
45. Братцев В.И. Формы налогового регулирования аграрного рынка // АПК: экономика, управление. – 2011. - №6 – С. 49-53.
46. Васильев В.П. Государственное регулирование экономики // М.: Дело и Сервис. - 2012. – С. 14.
47. Винницкий Д.В. Налоги и сборы. Понятие. Юридические признаки. Генезис. // М. - 2002. – С.43.
48. Воитлева З.А. Государственное регулирование сельского хозяйства как инструмент повышения его эффективности // Новые технологии. – 2011. - №1. - С. 42-46.
49. Гончаренко Г.А. Система налогообложения в сельском хозяйстве России в современных условиях // Дис. канд. экон. наук. Москва, 2010.-120 с.

50. Гребенников П.И., Гальперин В.М. Макроэкономика // Санкт-Петербург, издательство С.-Петербургского университета экономики и финансов. - 1997.
51. Государственное регулирование рыночной экономики. Федеральный, региональный и муниципальный уровень (вопросы теории и практики) // Под.ред. Волнига Н. – М.РАГС. – 1998. – 319 с.
52. Грей К. Государственное регулирование сельскохозяйственного производства СССР и США, сравнительный анализ // Вестник сельскохозяйственной науки. – 1991. - №1.
53. Дадашев А. Налоговый механизм регулирования инвестиционной активности предприятий//Экономист. — 2008. -№5.-С.83.
54. Дадашев А. О стимулирующем потенциале налоговой политики// Экономист. - 2009. - №8. - С. 45-50.
55. Данные по формам статистической налоговой отчетности[Электронный ресурс] // Федеральная налоговая служба России. Режим доступа: http://www.nalog.ru/nal_statistik/forms_stat/. Дата обращения 30.04.2013.
Дата обращения 30.06.2013.
56. Девярых Н.В. Цели и средства налоговой политики// Финансовое право. - 2008. - №5.
57. Джон Мейнард Кейнс. Избранные произведения. / М.: Экономика. - 1993.
58. Доклад Рабочей группы по присоединению Российской Федерации к Всемирной торговой организации // Справочная информационная система КонсультантПлюс, обновление от 18.03.2014.
59. Жарковская Е.П., Бродский Б.Е., Бродский И.Б. Антикризисное управление// М.:Издательство «Омега-Л». - 2011. – 467 с.
60. Жидкова Е. Налоговые системы: Исторический экскурс и российские проблемы // Общество и экономика. - 2009.- №11 -12 -С. 189.
61. Зарук Н.Ф., Ухоботов В.В., Федотова М.Ю. Тагирова О.А. Налоги и налогообложение в АПК // М.: КолосС. - 2008. – 224 с.

62. Зарук Н. Ф. Налоги как фактор инвестиционной деятельности в АПК// АПК: экономика, управление. - 2003. - №7. - С. 45-51.
63. Зарук Н.Ф. Налоговые реформы в сельском хозяйстве//Экономика сельского хозяйства России. - 2006. - №7. - С.30
64. Зельднер А. Государственное регулирование агропромышленного сектора экономики // Вопросы экономики. - 1997. - №6. – С. 83-90.
65. Игнатов А.В. Справедливость налогообложения – фактор экономического // ЭКО. – 2005. - №2 – С. 21-38.
66. Инвестиционный меморандум Липецкой области на 2012 год [Электронный ресурс] / Особые экономические зоны регионального уровня. Режим доступа: http://oezru.ru/ru/files/memorandum_na_2012.pdf. Дата обращения 30.04.2013.
67. Интервью Антона Силуанова для радиостанции «Эхо Москвы» [Электронный ресурс] // Радиостанция «Эхо Москвы». Режим доступа: <http://www.echo.msk.ru/programs/beseda/1099412-echo/#element-text>.
68. Иоффе И.Я. Налоговые системы зарубежных стран // М.: Издательство Российской Экономической Академии. - 1995. – 148 с.
69. Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов// М. - 2004. – С.25.
70. Капканщиков С.Г. Государственное регулирование экономики // М.:КНОРУС. - 2013. – С.39.
71. Карасев М.Н. Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России // М.: Вершина. - 2004. - 223 с.
72. Кашин И.В. Налоговая система: как ее сделать более эффективной // Финансы. – 2008. - №5 – С. 39-42.
73. Кейнс Д. Общая теория занятости, процента и денег. – 2002 г. – 370 с. [Электронный ресурс] // Библиотека учебной и научной литературы. Режим доступа:http://sbiblio.com/BIBLIO/archive/keyns_the_common_money_theory/8.aspx. Дата обращения 30.04.2013.

74. Кисилев С.В. Государственное регулирование сельского хозяйства в условиях переходной экономики: Дис. доктора экономических наук: 06.00.05 // Кисилев Сергей Викторович. – Москва, 1994 г. – 252 с.
75. Кисилев С.В. Государственное регулирование развития АПК и земельные отношения // С.В. Кисилев. – М.: МГУ. ТЕИС, 20054 г. – С. 9-11.
76. Коршунова М.В. «Уклонение» и «оптимизация» в системе налогового контроля//Финансы. - 2007. - № 5. - С.26.
77. Кузьяев К. Налоговая политика в РФ: позиция правительства, мнения представителей бизнеса // Общество и экономика. – 2007. - №5-6 – С. 104-109.
78. Кундиус В.А.,Апарин И.В. Формирование системы государственного регулирования АПК региона // М.: ВИАПИ. – 1999. -130с.
79. Кухаренко В.Б., Тютюрюков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран // М.: РАГС. – 2009. - С.11, 81.
80. Липатова И.В. Налоговое планирование: принципы, методы, правовые вопросы // Финансы. - 2003. - № 7. - С.28.
81. Лыкова Л.Н. Налоговая система России: общее и особенное. Институт экономики РАН. // М.: Наука. – 2006. – 448 с.
82. Лыкова Л.Н. От нормативов к налогообложению (распределение доходов предприятий) // М.: Наука. - 1991. – 112 с.
83. Мазлоев В.З., А.Ю. Аджиева, А.В. Неврев, Л.Х. Тлатова. Государственное регулирование формирования рыночных отношений в региональном агро-промышленном комплексе // Москва. – Издательство Российского университета дружбы народов. – 2000.– 217 с.
84. Маршалл А. Принципы политической экономии Т2. // Пер. с англ. М.: Прогресс. - 1984.-308С.
85. Мацкуляк Д.И. Основные направления оптимизации государственного регулирования агропромышленного производства // Государственное управление – 2011. - №27. – С. 1-14.

86. Мещерякова О.В. Налоговые системы развитых стран мира: Справочник // О.В. Мещерякова – М.: Фонд «правовая культура», 1995 г. – 95 с.
87. Мухамеджанов Р.М. Система государственной поддержки сельскохозяйственного производства: проблемы и пути решения // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2006. - №2. – С. 9-14.
88. Мухина Е. Оценка эффективности государственной поддержки агропромышленного производства // Экономист. – 2007 . - №4. – С. 89-93.
89. Назаренко В.И. Формирование и осуществление единой аграрной политики в странах ЕС // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2005 . - №1. –С. 13-17.
90. Назаренко В.И. Формы направления государственной поддержки сельского хозяйства на Западе // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2007. - №5. –С. 15-17.
91. Незамайкин В.Н., Юрзинова И.Л. Налоговая политика: состояние и перспективы//Финансы. 2009. - №12. - С. 35-39.
92. Нечаев В., Тюпакова Н., Хатуов Д. Налоговое стимулирование инноваций в сельхозпроизводстве//Экономика сельского хозяйства России. - 2009. - №9.-С. 51-63.
93. Никольский С.А. Аграрный курс России // М.: КолосС. - 2003. - 376с.
94. Никонов А.А. Спираль многовековой драмы: аграрная наука и политика России (XVIII-XXв.в.) // Наука и жизнь. – 1996. - №1,2.
95. Новикова И.В. Глобализация мировой экономики в контексте эволюции рыночных систем: основной тренд и перспективы для стран бывшего союза // Международная экономика. – 2001. - №1. – С.13-20.
96. Новосельский В. Налоговые факторы государственного регулирования // Экономист. – 2007. - №5. – С.15-17.
97. Основные показатели сельского хозяйства в России [Электронный ресурс] / Режим доступа:

http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc_1140096652250 – 30.04.2013.

98. Организация бюджетного процесса: межстрановое сравнение / Под общ.ред. А.М. Лаврова, О.К. Ястребовой. М.: Министерство финансов Российской Федерации. - 2009.

99. Павлова Л.П. Отдельные аспекты совершенствования налоговой политики // Финансы. – 2010. - №4. – С. 31-35.

100. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика // В.Г. Пансков. Фин.акад. при Правительстве Российской Федерации. – М.: Юрайт, 2011 г. – 677 с.

101. Пансков В.Г. О налоговом стимулировании инвестиционной деятельности// Финансы. - 2009. - №2. - С. 37 – 42.

102. Папцов А.Г. Государственное регулирование экономики за рубежом: аграрный аспект // М.: МИД. – 2006. – 347с.

103. Папцов А.Г. Государственное регулирование сельского хозяйства (современные тенденции в отечественной и зарубежной практике) //М. – 1998. – 152с.

104. Папцов А.Г. Государственное субсидирование агропромышленного производства за рубежом // М. ВНИИТЭИагропром. – 1991. – 57с.

105. Папава В. Роль государства в экономической системе // Вопросы экономики.№11. – 1993. – С.33-42.

106. Питер Браунинг. Современные экономические теории – буржуазные концепции. // Москва. «Экономика». - 1987.

107. Погорлецкий А.И. Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности // СПб. Изд-во Михайлова В.А. - 2006. - С.112.

108. Пономаренко В.С. Экономика знаний и проблемы налогообложения. Вопросы экономики знаний. Т.1 РАН Уральское отделение. Институт экономики // Екатеринбург. – 2008.

109. Попова Л.В., Дрожжина И.А., Маслов Б.Г.. Налоговые системы зарубежных стран. // М.: Дело и Сервис. - 2011. - 432 с.
110. Пошкус Б. Потребность сельского хозяйства в финансовых ресурсах на расширенное воспроизводство // Экономика сельского хозяйства России. – 2007. - №4. – С. 24-26.
111. Путилин Д. Опасные налоговые схемы // Издательство: Альпина Паблишер. – 2009. –326 с.
112. Пьянова М.В. Зарубежный опыт налогового стимулирования аграрного сектора экономики//Налоги и налогообложение. - 2009. - №8. - С.62-64.
113. Растянников В.Г. Экономический рост в аграрном секторе России: проблемы XX в. // М.: Статистика России. - 2005. - 287с.
114. Рыманов А.Ю. Сравнительный анализ современных сельскохозяйственных налогов// Международный сельскохозяйственный журнал. -2003. - №5. - С. 18-20.
115. Рыманов А.Ю. Государственное регулирование финансово-экономической устойчивости сельскохозяйственных предприятий// Новосибирск: Экор.- 2002. - 167с.
116. Рысьмятов А., Кошелева Е., Слюсаренко А. Стоимость земли как фактор ликвидности и устойчивости сельхозпредприятий//Экономика сельского хозяйства России. 2009. - №8. - С. 46-55.
117. Рябова Т.Е. Стратегия создания интегрированных структур в АПК России // Москва: Проспект, 2005. - 41с.
118. Сагайдак А.Э. Земельная собственность и рента//М.: Агропромиздат 1991.-78с.
119. Сагайдак А.Э. Опыт государственного регулирования в сельском хозяйстве США // АПК: Экономика, управление. – 2002. - №8. – С. 22-29.
120. Сайфиева С.Н. Налоговая нагрузка на российскую экономику: макроэкономический анализ // М.: ЛКИ. – 2010. – 240с.

121. Сайфиева С.Н., Гильманова А.В. Совершенствование налоговой системы России в целях обеспечения стабильного экономического роста // Вопросы экономических наук. – 2006. - №3.
122. Семин А. Н., Селиванова Г. П. Учет и налогообложение в фермерских хозяйствах // М.: Финансы и статистика, 2004. – 85с.
123. Сидорова Н.И. Специфика и функции НДС // Финансы. – 2008. -№2. – С.36-40.
124. Соглашение по применению санитарных и фитосанитарных норм. [Электронный ресурс] // Россия и всемирная торговая организация. Режим доступа: <http://www.wto.ru/ru/content/documents/docs/sanitar.doc>. Дата обращения 30.04.2013.
125. Соглашение по сельскому хозяйству. [Электронный ресурс] // Россия и всемирная торговая организация. Режим доступа: <http://www.wto.ru/ru/content/documents/docs/selhozru.doc>. Дата обращения 30.04.2013.
126. Соколов М. Налоговая нагрузка и ее регулирование // Экономист. – 2008. - №3. –С. 54-63.
127. Солопов В., Жидков С. Формы и методы государственного регулирования регионального продовольственного рынка в условиях переходной экономики // Экономист. - 2009. - N 3. - С. 92-96.
128. Сомоев Р.Г. Общая теория налогов и налогообложения. // Р.Г. Самоев. – М.: Издательство «ПРИОР». – 2000 г. – 176 с.
129. Сочинение Н.И. Зибера «ДавидъРикардо и КарльМарксъвъихъ общественно-экономическихъизслѣдованіяхъ. Опыт критико-экономического изслѣдованія»// Типография М.М. Стасюлевича, Вас. Остр, 2 лин., 7. - 1885. – 598 с.
130. Спарк.Система профессионального анализа рынков и компании [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.spark-interfax.ru>.Дата обращения 30.04.2013.

131. Сперанский М.М. Юридические произведения (под редакцией и с биографическим очерком В.А. Томсинова) // Зерцало. - 2008.
132. Стиглиц Дж. Ю. Экономика государственного сектора // М. – 1997. - С. 369.
133. Таранов П.М., Панасюк А.С. Защита российского агропродовольственного рынка в контексте интеграции России в мировое хозяйство // Международный научный журнал. – 2010. – №2. – С. 5-11.
134. Тимофеев Л. Теневая экономика и налоговые потери в сельском хозяйстве // М.: Рос.гос. гуманит. ун-т, 2010. – 95с.
135. Титов А.С. Понятие, сущность и основные направления развития налоговой политики Российской Федерации//Финансовое право. - 2005. - №5. - С. 16-17.
136. Топсахалова Ф.М. Особенности государственного регулирования аграрного сектора // Экономический вестник Ростовского государственного университета. – 2010. – Т.8. - №1(часть 3). – С. 89-95.
137. Тривус А. Налоги как орудие экономической политики // Баку. – 1925.
138. Трушин Ю.В. Кредитная политика на службе технического прогресса //АПК: экономика, управление. – 2008. - №9. – С. 10-14.
139. Трушин Ю.В. Курс на развитие АПК // АПК: экономика, управление. – 2009. - №5. – с. 15-22.
140. Турмачев Е.С. Налоговое регулирование инвестиционной деятельности в России: моделирование, расчеты. - М.: МАКС Пресс, 2003. — 68с.
141. Узун В.Я. Государственная политика стимулирования инноваций в сельском хозяйстве // Сб. Роль инноваций в развитии агропромышленного комплекса. Никоновские чтения 2008. // В.Я. Узун. – М.: РАСХН, ВИАПИ. РГАУ МСХА. – 2008 г. – С.133-134.
142. Филин М.А. Организационно-экономический механизм устойчивого развития АПК в условиях кризис // TerraEconomicus. – 2011. - №2-2. – С. 119-121.
141. Черник Д.Г. Налоги и налогообложение // М.:ЮНИТИ. – 2010. – 367с.

143. Шаляпина И.П., Здашник А.В. Формирование эффективного механизма субсидирования и дотирования в сельском хозяйстве // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2007. - №3. – С. 39-41.
144. Шишко А.В. Трудное становление налоговой системы России // ЭКО. - 2007. -№2. – С. 3-12.
145. Штейн В.М. Развитие экономической мысли. Том 1. Физиократы и классики // Ленинград. Книгоиздательство «Сеятель». - 1924. – 270 с.
146. Шулимов А.А. О возможных направлениях дальнейшего совершенствования единого сельскохозяйственного налога// Экономический анализ: теория и практика. - 2007. - №1. - С. 56 - 59.
147. Экономика. // Под ред. доктора экономических наук, профессора А.С. Булатова. – М.: ЮРИСТЪ, 1996 – 658 с.
148. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение // М.: ИНФРА-М, 2003.-429 с.
149. Яруллин Р.Р. Земельные рентные платежи сельскохозяйственных предприятий // М.: Финансы и статистика, 2008. – 163с.
150. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах // М. - 2002. – С.240.
151. FRIEDMAN M. Price theory. // Chicago: Aldine. - 1976. – p. 233.
152. FRIEDMAN M. Unemployment versus inflation?: An evaluation of the Phillips curve // L. (Occasional paper / The Inst. Of econ. affairs; 44) (IEA lecture; №2). –1975. - p. 32.
153. HAHN F. Monetarism and economic theory // *Economica*, L. – 1980 - vol.47, № 185 - p. 15-16.
154. HAHN F. Unemployment from a theoretical viewpoint // *Ibid.* - № 187. - p. 289, 293.
155. http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc_1140096652250. Дата обращения 30.04.2013.

156. http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc_1140096652250. Дата обращения 30.04.2013.
157. Inflation, unemployment and monetary control: Collected papers from the 1973-1976 Konstanz seminars / Ed. By Brunner K., Nuemann M.J.M. – В.: Dunckeru.Humblot // BeiheftezuKreditu.Kapital, H.5 – 1979. - p.211.
158. THE SEARCH FOR GROWTH. BALANCING YIELD AND RISK IN UNCERTAIN TIMES [Электронныйресурс] / Режимдоступа: <http://digitalresearch.eiu.com/searchforgrowth/reports/search-for-growth-2013/section/executive-summary>. Дата обращения 30.04.2013.