

*На правах рукописи*

**ШАМСУТДИНОВА ДИАНА ТИМУРОВНА**

**Государственное регулирование сельского хозяйства  
через систему налогообложения**

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

**АВТОРЕФЕРАТ**  
**диссертации на соискание учёной степени**  
**кандидата экономических наук**

Москва, 2014

Работа выполнена в ФГБНУ «Всероссийский институт аграрных проблем и информатики им. А.А. Никонова»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор, Почетный работник Высшего профессионального образования РФ  
**Мазлоев Виталий Зелимханович**

Официальные оппоненты:

Ведущая организация:

Защита диссертации состоится «\_\_\_» сентября 2014 года в \_\_\_ часов на заседании диссертационного совета Д 006.002.01 при ФГБНУ «Всероссийский институт аграрных проблем и информатики имени А.А. Никонова» по адресу: 105064, г. Москва, Б. Харитоньевский пер., 21/б, стр. 1.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБНУ «Всероссийский институт аграрных проблем и информатики имени А.А. Никонова».

Автореферат разослан «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2014 года и размещён на сайте Высшей аттестационной комиссии Министерства образования и науки [www.vak.ed.gov.ru](http://www.vak.ed.gov.ru) Российской Федерации и ФГБНУ «Всероссийского института аграрных проблем и информатики имени А.А. Никонова» [www.viapi.ru](http://www.viapi.ru).

Ученый секретарь  
диссертационного совета  
к.э.н., доцент

С.В. Котеев

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Сельское хозяйство относится к числу отраслей, традиционно подверженных активному государственному вмешательству даже в условиях рынка. На сегодняшний день вопросы государственного регулирования сельскохозяйственных товаропроизводителей стоят очень остро, особенно с учетом вступления Российской Федерации во Всемирную торговую организацию (далее - ВТО).

Специалисты отмечают, что условия, на которые Российская Федерация согласилась в рамках вступления в мировое сообщество, фактически не дают шанса нашей стране вести споры в цивилизованной форме и неизбежно ставят в крайне невыгодные условия конкурентной борьбы российскую сельскохозяйственную продукцию. Такие отрасли как: свиноводство, рисоводство, молочная промышленность, производство сельскохозяйственной техники находятся в настоящее время в крайне тяжелом состоянии. 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.

Важной ролью в условиях членства России в мировом сообществе является выработка такой государственной политики, которая, с одной стороны, соответствовала бы правилам ВТО и создавала прозрачные и понятные нормы для импортеров, а с другой стороны, поддерживала национального производителя сельскохозяйственной продукции. По нашему мнению, в сложившейся ситуации для Российской Федерации одним из наиболее эффективных и наименее конфликтных способов решения проблем финансовой устойчивости сельскохозяйственных товаропроизводителей, а также повышения конкурентоспособности производимой ими продукции является проведение грамотной оптимизации государственной поддержки по вопросам, связанным с налоговым регулированием аграрного сектора экономики.

**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. Самуэльсонома, 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. Беспехотного, 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 предопределило выбор темы диссертационного исследования.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационной работы является обобщение и оценка системы государственного регулирования аграрного сектора, разработка предложений по его совершенствованию на основе налогообложения.

Для достижения данной цели потребовалось решение следующих задач:

- обобщение взглядов представителей различных экономических школ в области 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 форм налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- обобщение зарубежного опыта государственного регулирования экономики на основе 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;
- разработка рекомендаций по приоритетным направлениям государственной поддержки сельского хозяйства в условиях ВТО;
- определение роли налогового планирования сельскохозяйственных товаропроизводителей как способ совершенствования механизма их функционирования;
- разработка рекомендаций по совершенствованию механизма налогообложения с целью его соответствия задачам экономической политики государства в аграрной сфере.

**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 классиков экономической науки, а также ра-

боты современных ученых экономистов, посвященные вопросам государственного регулирования экономики и особенностям налоговой политики в сельском хозяйстве.

В работе в зависимости от решаемых задач использовались различные методы исследования: монографический, абстрактно-логический, экономико-статистический, аналитический, экономико-математический.

Информационную основу исследования составили законодательные и иные нормативно-правовые акты Российской Федерации, 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. 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. Сделан вывод о том, что замещение совокупности налогов на один ЕСХН непосредственно облегчает налоговую нагрузку на организации. Вместе с тем, применение ЕСХН выгодно для сельскохозяйственных товаропроизводителей, круг основных пользователей которых составляют лица, освобожденные от уплаты НДС, а кроме этого для убыточных и мелких сельскохозяйственных организаций со средним уровнем рентабельности.

2. 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. Налоговая нагрузка на сельскохозяйственный сектор, по сравнению с другими отраслями

экономики является минимальной. Несмотря на главную регулирующую функцию НДС, заключающуюся в сдерживании кризиса перепроизводства и вытеснении слабых производителей, в процессе исследования налоговых показателей за 2006 г. по 2012 г. было установлено, что в аграрном секторе наблюдается прямо противоположная ситуация: индекс производства за ряд лет говорит о снижении темпов производства, большинство сельскохозяйственных производителей нуждается в государственной поддержке. На протяжении указанного периода суммы НДС к возмещению превышают суммы, подлежащие к уплате этого налога в бюджет, что связано с использованием 10% ставки налога, диспаритетом цен на промышленную и сельскохозяйственную продукцию, а также увеличением удельного веса индивидуальных предпринимателей и приравненных к ним крестьянско-фермерских хозяйств и перехода их на специальный налоговый режим в виде ЕСХН.

По специальности 08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит:

3. Проведенный анализ текущего состояния аграрного сектора экономики за период с 2006 г. по 2012 г. выявил, 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. В этой связи обоснована позиция, касающаяся включения в законодательство о налогах и сборах норм, предусматривающих предоставление налоговых каникул для всех сельскохозяйственных товаропроизводителей (при условии получения ими не менее 70% дохода от реализации произведенной ими продукции по итогам года).

4. В условиях неопределенности правовой нормы, связанной с отсутствием в законодательстве о налогах и сборах понятия «налогового планирования», обоснована необходимость и сформулированы следующие основные принципы по оптимизации налогового портфеля сельскохозяйственных товаропроизводителей, которые позволяют таким производителям не только исключить претензии со стороны государственных органов власти, но и законно уменьшить денежные выплаты в бюджет и рационализировать денежные потоки на предприятии: принцип минимизации на стадии создания, принцип учета основных направлений налогового законодательства и ис-

пользования всех имеющихся налоговых льгот и преференций в своей хозяйственной деятельности, принцип максимальной прибыльности, принцип открытости и прозрачности хозяйственной деятельности, принцип должной осмотрительности.

**Теоретическая и практическая значимость исследования.** Принципы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей, выявленные, описанные и исследованные в 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 методические 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 5 печатных работ, в том числе 3 в ведущих рецензируемых научных журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией. Авторский объем публикаций – 2,4 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 «Теоретические основы государственного регулирования сельского хозяйства» рассматриваются теоретические положения государственной экономической политики, проводимой в сельском хозяйстве в системе общего государственного регулирования экономики, основные налоговые системы, дей-



ствующие для сельскохозяйственных товаропроизводителей России. На основе опыта России и зарубежных стран систематизированы особенности налогообложения в сельском хозяйстве, проанализирован ассортимент стимулирующих и поддерживающих мер налогообложения аграрного сектора.

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

**Третья глава** диссертации «Принятие управленческих решений по совершенствованию государственного регулирования агропромышленного сектора» 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 выводах и предложениях** изложены обобщающие выводы и рекомендации по теме исследования.

## **ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

### **1. Обоснование необходимости внесения изменений в законодательство о налогах и сборах с целью поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей**

В Российской Федерации налоговая нагрузка на организации и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих деятельность в сельском хозяйстве, по сравнению с другими отраслями экономики является минимальной. На протяжении периода 2006-2012 г.г. в сельскохозяйственной отрасли наблюдается снижение нало-

говой нагрузки. Наивысшее значение данного показателя 8,0% зафиксировано в 2008 году - это на 5,1% выше, чем в 2012 году<sup>1</sup>.

Величина поступивших налогов от сельского хозяйства в консолидированном бюджете Российской Федерации за рассматриваемый период составила 285,66 млн. руб. Доля начисленных и поступивших налогов и сборов от сельскохозяйственной деятельности составила соответственно 0,25 и 0,57 % в общей доле доходов по всем основным видам экономической деятельности, осуществляемой в Российской Федерации. Расчет показателя собираемости налогов и сборов выявил, что по всем годам рассматриваемого периода объем поступивших налогов и сборов в сельском хозяйстве превышал объем начисленных налогов и сборов к уплате. (Таблица 1).

**Таблица 1 – Расчет основных показателей собираемости налогов и сборов по сельскохозяйственной отрасли в консолидированный бюджет Российской Федерации<sup>2</sup>**

Период	Показатель собираемости налогов и сборов, %	Доля налогов и сборов отрасли в общем объеме начисленных налогов и сборов, %	Доля налогов и сборов отрасли в общем объеме поступлений, %
2006	2,40	0,31	0,64
2007	1,07	1,90	1,95
2008	3,70	0,17	0,51
2009	5,10	0,15	0,59
2010	2,60	0,30	0,63
2011	3,90	0,16	0,50
2012	6,30	0,08	0,40
<b>Итого за период с 2006 г. по 2012 г.</b>	<b>2,80</b>	<b>0,25</b>	<b>0,57</b>

Основная налоговая нагрузка сельскохозяйственных товаропроизводителей формируется за счет федеральных налогов (кроме налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций). Основную долю в группе федеральных налогов занимает налог на доходы физических лиц. По группе региональных налогов основная часть поступлений в бюджете формируется за счет поступлений от налога на имущество организаций и транспортного налога, а по группе местных налогов - поступлений от земельного налога. У других налогов фискальная функция реализуется в меньшем объеме.

Система налоговых льгот, применяемых в сельском хозяйстве, видоизменяет структуру налогообложения сектора. Сумма налога на добавленную стоимость к воз-

<sup>1</sup> Анализ данных, содержащихся в Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденной приказом ФНС России от 30.05.2007 №ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012).

<sup>2</sup> Исходя из данных налоговой статистики, представленной на официальном сайте ФНС России [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://www.nalog.ru/nal\\_statistik/forms\\_stat/](http://www.nalog.ru/nal_statistik/forms_stat/) - 30.04.2013.

мещению из бюджета в период с 2006 г. по 2012 г. превышала сумму, подлежащую уплате в бюджет. Общая сумма НДС к возмещению из бюджета за это время составила более 83 млн.руб. Большой возмещаемый НДС из бюджета обусловлен использованием ставки в размере 10% на реализуемую сельскохозяйственную продукцию, а также диспаритетом цен на промышленную и сельскохозяйственную продукцию.

На статистике по уплате НДС и налога на прибыль отражается переход налогоплательщиков – сельскохозяйственных товаропроизводителей на специальный налоговый режим в виде ЕСХН. Количество налогоплательщиков по специальному режиму составило в среднем за 2008-2012 г.г. 560 тысяч, большая часть которых является индивидуальными предпринимателями и приравненными к ним крестьянские фермерскими хозяйствами, то есть малый бизнес (Таблица 2). В период 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 их численность сократилась более чем на 25 тыс.

**Таблица 2 - Количество налогоплательщиков, представивших налоговые декларации по единому сельскохозяйственному налогу**

Вид налогоплательщика	Годы				
	2008	2009	2010	2011	2012
Всего, ед./чел.	75 626	91 789	131 573	146 669	121 644
Организации, ед.	33 398	29 568	28 944	28 055	26 394
Индивидуальные предприниматели и крестьянские (фермерские) хозяйства, чел.	42 228	62 221	102 629	118 614	95 250

Низкий уровень налогообложения в сельском хозяйстве, равно как и обширная система налоговых льгот не привели к ускорению развития отрасли, о чем свидетельствует небольшой объем инвестиций, низкая рентабельность и неудовлетворительные финансовые показатели развития сельского хозяйства по сравнению с другими отраслями, в которых уровень налоговой нагрузки значительно выше.

В период 2010-2012 годов количество организаций, занятых в аграрной сфере, насчитывало соответственно 1,9 тыс., 1,5 тыс., 1,2 тыс. Сумма убытка за это время составила в среднем 37 402 млн.руб.<sup>3</sup>. При этом наибольший размер убытка по органи-

<sup>3</sup> 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](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc_1140096652250) – 30.04.2013.

зациям, занятым в сельском хозяйстве приходился на 2010 год (43 025 млн.руб.). Положительная тенденция по сокращению убыточных организаций, начавшаяся с 2011 года, объясняется изменениями в организационно-правовых формах сельскохозяйственных товаропроизводителей, а именно увеличением количества индивидуальных предпринимателей и уменьшением числа организаций.

Практически каждая сельхозорганизация независимо от полученного финансового результата постоянно испытывает недостаток денежных средств даже для осуществления текущих расходов, что явилось основной причиной большой кредиторской задолженности. Число организаций, имевших просроченную кредиторскую и дебиторскую задолженность (без субъектов малого предпринимательства) за период с 2010 г. по 2012 г. приведено в Таблице 3<sup>4</sup>.

**Таблица 3 – Данные о задолженности сельскохозяйственных товаропроизводителей**

	2010	2011	2012
Число организаций, имевших просроченную кредиторскую задолженность, тыс.:	2	2	1
Число организаций, имевших просроченную задолженность поставщикам, тыс.:	2	1	1
Число организаций, имевших просроченную задолженность в бюджет, тыс.:	1	1	1
Число организаций, имевших просроченную задолженность по кредитам и займам, тыс.:	0,4	0,3	0,3
Число организаций, имевших просроченную дебиторскую задолженность, тыс.:	2	2	1
Число организаций, имевших просроченную задолженность покупателей, тыс.:	2	2	1

При прибыльной деятельности ни диспаритет цен, а осуществление неденежных форм расчетов и значительная их длительность автоматически увеличивает долги организаций по текущим обязательствам. Из-за наличия в российском налоговом законодательстве огромного количества возможностей по уклонению от уплаты налогов налоговая база занижается, что соответственно приводит к уменьшению налоговых обязательств и влияет на оценку текущего состояния отрасли.

По данным МВД России за 2012 год выявлено 3745 экономических преступлений, совершенных в аграрной отрасли, размер причиненного материального ущерба по завершенным уголовным делам (из числа находящихся в производстве) составил

<sup>4</sup> 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](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc_1140096652250) – 30.04.2013.

5,49 млрд. руб. Наибольшее количество противоправных действий в сельском хозяйстве в 2012 году совершено против собственности (кража имущества) – 1938 пр., связано с мошенничеством, в том числе с незаконным возмещением налога на добавленную стоимость из бюджета (1342), а также носит коррупционный характер (1635 пр.). За это время было выявлено 255 налоговых преступлений, из них 87 - связано с уклонением от уплаты налогов и сборов.

Стало быть, неблагоприятное финансовое состояние сельскохозяйственных товаропроизводителей объясняется факторами, находящимися вне плоскости налогообложения, и только радикальный подход к ее реформированию для сельскохозяйственных товаропроизводителей, а именно внесение изменений в законодательство о налогах и сборах, может способствовать достижению основных целей экономической политики в сельском хозяйстве.

По нашему мнению, введение налоговых каникул по уплате всех налогов для сельскохозяйственных товаропроизводителей, как уже функционирующих, так и вновь создаваемых, является адекватным способом профилактики теневой экономики. Произведенный анализ начисленных и поступивших налогов и сборов в консолидированный бюджет Российской Федерации по доходам от сельскохозяйственной деятельности свидетельствует о том, что в настоящее время доля поступлений от налогов, взимаемых с сельскохозяйственных производителей, не велика, и, на наш взгляд, введение налоговых каникул для них с целью адаптации к новым экономическим условиям в рамках присоединения страны к ВТО и повышения эффективности отрасли не сможет образовать существенную «налоговую дыру» в бюджете.

Введение подобной меры обеспечит выход из «тени» большого количества предпринимателей, занятых в сельском хозяйстве, а также обеспечит рост числа вновь включающихся в хозяйственный процесс производства и соответственно приведет к расширению малого и среднего бизнеса. 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 вышеназванных норм необходимо продумать защитные механизмы против налоговых махинаций. В противном случае государство

лишится части налоговых поступлений, при этом активизации предпринимательской деятельности в сельском хозяйстве не последует.

## **2. Мероприятия по преодолению негативных последствий для сельского хозяйства в связи с вступлением Российской Федерации во Всемирную торговую организацию**

С вступлением России в ВТО в стране, безусловно, повысилась конкуренция на рынке продовольствия. 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 них, действуют продолжительное время, в России вопрос, связанный принятием большей части стандартов и регламентов, все еще находится на стадии разработки. В рамках переговоров по вступлению России в ВТО, касающихся мер «янтарной корзины», по которой ранее осуществлялась основная поддержка российского сельскохозяйственного сектора, было принято решение о сокращении допустимого объема поддержки сельского хозяйства 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 в России размер субсидий, и основные суммы государственной поддержки этих стран вкладываются в сельскохозяйственную отрасль в рамках мер «зеленой» корзины. Поддержка же сельского хозяйства России с использованием мер «зеленой» и «голубой корзины» ранее практически не осуществлялась и была неэффективной. В период с 2010 года по 2012 год основная поддержка сельскохозяйственных товаропроизводителей (признаваемая в соответствии правилами ВТО мерами «янтарной» корзины) осуществлялась путем предоставления субсидий из федерального бюджета субъектам Российской Федерации на поддержку экономически значимых региональных программ развития сельского хозяйства.

Сложившаяся схема финансирования по Госпрограмме представляла собой казалось бы рациональную логичную систему, однако в действительности в ней имелись существенные недостатки, которые породили ряд трудноразрешимых проблем. Между Министерством сельского хозяйства Российской Федерации (далее - Минсельхоз России) и субъектами Российской Федерации по заключению соглашений о предоставлении субсидий отсутствовала четкая координация действий, что привело к позднему принятию соглашений в ряде регионов (например, на 2010 год соглаше-

ния 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 сельскохозяйственных товаропроизводителей было начато лишь во втором полугодии финансового года. Длительность процедуры утверждения нормативных актов отражалась на финансировании расходов по поддержке соответствующих направлений сельскохозяйственного производства, как за счет средств федерального бюджета, так и за счет средств региональных бюджетов, а также эффективности использования субсидий.

Минсельхозом России и субъектами Российской Федерации, неоднократно менялись объемы финансирования по направлениям государственной поддержки, что затрудняло равномерное планирование фактических объемов финансирования по кварталам финансового года. Это связано с тем, что направленные субъектами Российской Федерации в Минсельхоз России первоначальные потребности в ассигнованиях из федерального бюджета на 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 сельскохозяйственными товаропроизводителями регионов.

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

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, например, 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.

В 2010 году у сельскохозяйственных товаропроизводителей всех форм собственности практически отсутствовала потребность в привлечении инвестиционных

кредитов. Одним из факторов снижения их объемов явилась высокая процентная ставка кредитных организаций, которая не увязывалась 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% и по краткосрочным - с 14 до 9-12%.

Созданная Правительством Российской Федерации государственная компания ОАО «Росагролизинг», в уставный капитал которой из федерального бюджета было инвестировано около 75 млрд. рублей, неэффективно выполняло возложенные на него функции по обеспечению сельскохозяйственных товаропроизводителей всех форм собственности техникой, оборудованием, племенными животными. Излишняя бюрократизация, отсутствие гибких подходов к увеличению числа потенциальных лизингополучателей и огромные накладные расходы при заключении договоров лизинга и транспортировке техники привели к тому, что сельскохозяйственные товаропроизводители были вынуждены отказаться от него. Так, несмотря на то, что заявки на приобретение сельхозтехники в ОАО «Росагролизинг» направлялись сельскохозяйственными товаропроизводителями в первом квартале финансового года, договоры лизинга с ними подписывались лишь в третьем квартале года. Оформленные акты приема-передачи техники от ОАО «Росагролизинг» были получены республиканскими сублизинговыми компаниями только в январе-феврале следующего года.

В результате проведенной Счетной Палатой Российской Федерации проверки полноты и своевременности доведения до сельскохозяйственных товаропроизводителей Республики Саха (Якутия), Республики Тыва, Калининградской, Ленинградской и Смоленской областей средств государственной поддержки в рамках Государственной программы, было установлено, что в течение 2010 года в указанных регионах 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.

Единая аграрная политика, в рамках которой осуществляется основная поддержка сельскохозяйственных товаропроизводителей в Европейском Союзе, 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. Вместе с тем, несмотря это, нельзя не признавать тот факт, что сельскохозяйственные производители европейских стран имеют колоссальную поддержку со стороны государства. В Российской Федерации реальное финансирование сельскохозяйственного сектора началось сравнительно недавно, однако российский сельскохозяйственный товаропроизводитель практически не имел гарантий на получение государственной помощи в полном объеме или же вообще ее получение. 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.

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

- сокращение административных барьеров и проведение жесткой антикоррупционной политики в органах власти, отвечающих за предоставление поддержки сельскохозяйственным товаропроизводителям;
- поддержка малого и среднего бизнеса в сельскохозяйственной отрасли;
- реализация программ региональной помощи, а именно выплаты производителям в неблагоприятных районах, ограничивающиеся в соответствии с правилами ВТО лишь 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 сельскохозяйственными товаропроизводителями (в настоящее время парк в АПК изношен по большинству позиций до 70%).

### **3. 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. Вместе с тем, в настоящее время не существует единой методики для сравнения налоговой нагрузки при разных режимах налогообложения. Анализ, выполненный в диссертационной работе, нацелен на сравнение нагрузки при двух основных налоговых режимах, применяемых сельскохозяйственными организациями, – специального налогового режима (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, НДС, налога на имущество. Следует подчеркнуть, что в силу пункта 1.3 статьи 284 НК РФ сельскохозяйственные товаропроизводители, отвечающие критериям пункта 2 статьи 346.2 НК РФ, при исчислении налога на прибыль в отношении прибыли, полученной в результате осуществления сельскохозяйственной деятельности (деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также произведенной и переработанной собственной сельскохозяйственной продукции), применяют нулевую ставку налога. Таким образом, при формировании налоговой базы по налогу на прибыль по сельскохозяйственной деятельности (в отношении которой действует ставка налога в размере 0%) сельскохозяйственные товаропроизводители могут учитывать доходы, связанные только с этой деятельностью. Доходы от иных видов деятельности включаются в налоговую базу, облагаемую по ставке 20%.

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:

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

где,

$\mathcal{E}$  — 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 процессе исследования были проанализированы показатели бухгалтерской отчетности за 2011 г. четырех различных по размеру сельскохозяйственных компаний (микропредприятие, малое предприятие, среднее предприятие, крупное предприятие).

**Объектами исследования** явились четыре различные по размеру компании, занятые в сельском хозяйстве, а именно:

✓ ООО «РОСТАГРОКОМПЛЕКС» - «крупное предприятие» (количество работников (501...1000 чел.), объем выручки – 2 722 млн. руб.).

✓ ОАО «Рузское молоко» - «среднее предприятие» (количество работников (251...500 чел.), объемом выручки – 970,6 млн. руб.).

✓ ЗАО ЗСМ «МОЖАЙСКИЙ» - «малое предприятие» (количество работников (101...250 чел.), объем выручки – 212,8 млн. руб.).

✓ ООО «Парус» - «микропредприятие» (количеству работников (51...100 чел.), объем выручки – 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 исследуемые организации осуществляют свою деятельность в Московской области и специализируются на производстве молочных продуктов (код ОКВЭД 15.5).

В результате анализа показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций, включенных в выборку, были получены суммы налогов и рассчитан экономический эффект (потенциальная экономия на налогах) при применении специального налогового режима в виде ЕСХН<sup>5</sup>:

---

<sup>5</sup> Полученные 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 вклю-

**Таблица 4 - 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 организаций	Сумма ЕСХН	Экономия на налогах при переходе на уплату ЕСХН (НП + НДС + НИ) – ЕСХН
ООО «РОСТАГРОКОМПЛЕКС»	крупное	7 274 636	0	2 018 170	2 086 800	<b>7 206 006</b>
ОАО «Русское молоко»	среднее	37 135 909	0	680 625 000	471 480	<b>717 289 429</b>
ЗАО ЗСМ «МОЖАЙСКИЙ»	малое	3 559 000	0	691 328	401 100	<b>3 849 228</b>
ООО «Парус»	микро	326 909	0	129 734	53 580	<b>403 063</b>

Анализ данных, полученных в результате расчета (Таблица 4), показал, что экономия на налогах от применения специального налогового режима в виде ЕСХН для организаций всех форм собственности очевидна. 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 специальный 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 закупает товарно-материальные ценности со став-

---

чения 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.

кой 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 равной этой разнице. 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 такой налог и находится не в выигрыше, поскольку увеличиваются его затраты.

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

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.

#### **4. Система налогового планирования как способ совершенствования механизма функционирования сельскохозяйственных товаропроизводителей**

Эффективность системы налогообложения в сельском хозяйстве зависит от двух составляющих - государственной налоговой политики (макроуровень) и использования сельскохозяйственными товаропроизводителями возможностей оптимизации налогообложения.

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 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 консультаций для аграриев.

Из изложенного следует, что вопросы, связанные с оптимизацией налогообложения являются одними из наиболее сложных вопросов для квалификации правоприменителем. В этой связи видится необходимым сформулировать основные принципы налоговой оптимизации, которые позволят сельскохозяйственным товаропроизводителям не только максимально исключить претензии со стороны государственных органов власти, но и законно уменьшить денежные выплаты в бюджет и рационализировать денежные потоки на предприятии.

**1. Принцип минимизации на стадии создания.** По нашему мнению, осуществление налоговой оптимизации должно осуществляться еще на стадии решения о создании компании. Сельскохозяйственным товаропроизводителем должно быть принято решение о наиболее выгодном с налоговой точки зрения месте нахождения организации. Так, месторасположение сельскохозяйственной компании непосредственно формирует величину земельного налога и другие виды местных налогов, которые устанавливаются органами власти конкретного региона, в котором зарегистрировано такое лицо, 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).

Основным элементом налогового планирования и оптимизации уже на стадии создания компании является выбор оптимальной схемы налогообложения, а также разработка схемы возможного взаимодействия с поставщиками и покупателями. Сис-

тему налогообложения, принято оценивать с точки зрения финансовых последствий для компании и практического осуществления управленческих решений в области налогообложения. Произведенный в диссертационной работе расчет экономии на налогах при применении специального режима в виде ЕСХН по сравнению с общей системой налогообложения выявил, что замещение совокупности налогов на один ЕСХН непосредственно облегчает налоговую нагрузку на организации. Вместе с тем налогоплательщики, применяющие специальный налоговый режим, становятся невыгодными партнерами для контрагентов на общем режиме налогообложения, поскольку при приобретении товаров (продукции) у таких сельскохозяйственных товаропроизводителей покупатели не могут принимать по ним НДС к вычету.

**2. Принцип учета основных направлений налогового законодательства и использования всех имеющихся налоговых льгот и преференций в своей хозяйственной деятельности.** В большинстве развитых стран мира применяются те или иные инструменты государственного регулирования и поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей, в том числе предоставление таким производителям различных преференций и налоговых льгот. Знание норм законодательства о налогах и сборах, равно как и умение их применять, позволяет не только рационализировать денежные потоки компании, но и, в ряде случаев, защитить позицию налогоплательщика, оспаривая решения налоговых органов, вынесенных по итогам налоговых проверок.

Сельскохозяйственный товаропроизводитель на протяжении всей своей хозяйственной деятельности несет риск утраты продукции, связанный с действием природных факторов, что непосредственно влияет на его доход и соответственно возможность уплачивать налоги в бюджет. При наступлении таких факторов налогоплательщик может воспользоваться льготой, предусмотренной для него главой 9 НК РФ. Льгота заключается в получении отсрочки или рассрочки по уплате налогов при наличии соответствующего основания. В этом случае сумма налога не уменьшается, а лишь его уплата переносится на более поздний срок. Следует отметить, что сельскохозяйственные товаропроизводители практически не пользуются данной льготой.

**3. Принцип максимальной прибыльности.** При оптимизации налогов сельскохозяйственному товаропроизводителю следует учитывать принцип максимальной прибыльности. Увеличение прибыли может достигаться за счет полного использова-

ния налоговых вычетов по НДС (но не получение освобождения от обязанностей плательщика НДС), что приведет к снижению себестоимости и, соответственно, увеличению финансовых результатов деятельности.

**4. Принцип открытости и прозрачности хозяйственной деятельности.** Следует отметить, что любой примененный способ оптимизации в России 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.

**5. Принцип должной осмотрительности.** В настоящее время налоговые органы активно ведут борьбу с теневым сектором экономики и нередко привлекают добросовестных налогоплательщиков к ответственности за недолжную осмотрительность при выборе контрагентов (фирм-однодневок). По этой причине сельскохозяйственным товаропроизводителям необходимо осуществлять комплекс действий в рамках внедрения процедур проверки налоговой репутации контрагентов, в числе таких мероприятий видится целесообразным производить запрос информации у контрагента (до заключения договора), включающей в себя минимальный состав документов, подтверждающих «реальность» и легитимность осуществления данного контрагента, осуществлять дополнительный контроль после представления указанных документов путем формирования запроса на интернет-сервисе «Проверь себя и контрагента», расположенном на официальном сайте ФНС России, производить сверку данных, указанных в первичных документах по исполнению условий договора с данными, отраженными в представленных контрагентом документах (в случае выявления расхождений, необходимо уведомить об этом контрагента и потребовать от него устранить указанные расхождения).

## ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

1. 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 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.

2. 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.

3. 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. В результате проведенного анализа был сделан вывод о том, что структура налогообложения в сельском хозяйстве России существенно отличается от ситуации в других отраслях экономики. Произведенная оценка также позволила сделать вывод о том, что минимальная налоговая нагрузка на сельскохозяйственный сектор и увеличивающиеся из год в год налоговые платежи, поступающие в бюджет, объясняются не улучшением финансового положения сельскохозяйственных товаропроизводителей, а списанием и реструктуризацией кредиторской задолженности перед бюджетом и внебюджетными фондами, о чем свидетельствуют данные о размере убытка сельскохозяйственных организаций, а также имеющейся у них кредиторской и дебиторской задолженности. В такой ситуации налоговая «выносливость» сельскохозяйственных предприятий остается низкой, и невысокий процент изъятия составляет тяжесть, сопоставимую со значительно большим процессом изъятия в других отраслях.

4. 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 «янтранной корзины», автором был сделан вывод о том, что эти меры приведут к снижению прибыли у российских сельскохозяйственных товаропроизводителей, сокращению объема производимой сельскохозяйственной продукции и усилению налогового давления на сельское хозяйство. Автором были предложены меры по совершенствованию эффективного функционирования отрасли.

5. 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, что 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 разработаны рекомендации по оптимизации налогового портфеля, включающие в себя рекомендации по выбору 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.

6. 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.

## **СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

### **Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК:**

1. Шамсутдинова Д.Т. Единый сельскохозяйственный налог: за и против / Д.Т. Шамсутдинова // АПК: Экономика, управление. - 2012. - № 3. - С. 97-101. – 0,4 п.л.

2. Шамсутдинова Д.Т. Финансирование аграрного сектора методом прямого субсидирования / Д.Т. Шамсутдинова // АПК: Экономика, управление. - 2012. - № 8. - С. 89-93. – 0,4 п.л.

3. Шамсутдинова Д.Т. Некоторые аспекты финансовой устойчивости сельского хозяйства России / Д.Т. Шамсутдинова // Вопросы экономики и права. – 2014. - № 3. – С. 75-79. – 0,4 п.л.

### **Статьи, опубликованные в других научных изданиях:**

4. Шамсутдинова Д.Т. Сущность и основные элементы единого сельскохозяйственного налога // Сельское хозяйство - потенциал конкурентоспособного развития

регионов. - Сборник научных трудов молодых ученых ГНУ ВИАПИ имени А.А. Никонова - Москва: ГНУ ВИАПИ имени А.А. Никонова, 2011. - 165 с. – 0,5 п.л.

5. Шамсутдинова Д.Т. Проблемные вопросы, связанные с применением налогового планирования сельскохозяйственными товаропроизводителями // Организационно-экономические условия развития АПК. - Сборник научных трудов молодых ученых ГНУ ВИАПИ имени А.А. Никонова - Москва: ГНУ ВИАПИ имени А.А. Никонова, 2012. - 135 с. - 0,7 п.л.