Шулимов Алексей Анатольевич. Налогообложение организаций сельского хозяйства: проблемы и перспективы : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10. - Москва, 2006. - 153 с. РГБ ОД,

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Теоретические основы налогообложения сельского хозяйства 10

1.1. Экономическое состояние сельского хозяйства как фактор обеспечения продовольственной безопасности 10

1.2. Рентный доход в сельском хозяйстве как объект налогообложения в современных условиях 23

1.3. Оценка сельскохозяйственных земель при реализации рентного подхода в налогообложении 35

Глава 2. Анализ современных подходов к налогообложению сельского хозяйства 49

2.1. Эволюция налогообложения сельского хозяйства в РФ 49

2.2. Проблемы применения специального налогового режима для сельскохозяйственных товаропроизводителей 65

2.3. Механизм исчисления и уплаты основных налогов сельскохозяйственными производителями в рамках общего подхода к налогообложению 80

Глава 3.Направления совершенствования существующих подходов к налогообложению сельского хозяйства 96

3.1. Зарубежный опыт налогообложения сельского хозяйства и возможности его использования в России 96

3.2 Реформирование специального налогового режима в сельском хозяйстве 107

3.3. Направления реформирования основных налогов в рамках общего подхода к

налогообложению 116

Заключение 131

Литература 137

Приложения 149

**Введение к работе**

Сельское хозяйство является одной из базовых отраслей экономики,  
обеспечивая удовлетворение потребностей населения в продовольствии.  
Вопросы обеспечения продовольственной безопасности стали предметом  
активного рассмотрения мировым сообществом с середины 70-х годов  
прошлого века. И хотя некоторые страны значительно продвинулись в  
решении данных вопросов, в Российской Федерации они остаются  
актуальными и по сей день. Одним из условий достижения необходимого  
уровня продовольственной защищенности является наличие стабильно  
функционирующих отраслей, обеспечивающих производство

продовольствия, и, прежде всего, сельского хозяйства. В условиях распространения кризисных явлений в рассматриваемых отраслях достижение продовольственной безопасности страны возможно лишь через осуществление активного государственного вмешательства. В рыночной экономике одним из наиболее эффективных инструментов регулирования является налогообложение.

Налогообложение сельского хозяйства имеет специфику, вытекающую из экономической природы дохода, возникающего в отрасли. В соответствии с классической концепцией земельной ренты, в сельском хозяйстве, наряду с обычным доходом от предпринимательской деятельности, возможно получение рентного дохода. Однако, современный уровень сельскохозяйственного производства, а также процесс интенсивного хозяйственного освоения земель привели к необходимости пересмотра отдельных положений классической теории, рассмотрения принципиальной возможности образования в настоящее время рентного дохода в сельском хозяйстве и постановке вопроса о его налогообложении.

Эффективность сельского хозяйства, в отличие от других отраслей экономики, в значительной степени определяется складывающимися природными и климатическими условиями. Они оказывают влияние не только на урожайность сельскохозяйственных культур, но и предопределяют

уровень затрат хозяйствующего субъекта на осуществление

сельскохозяйственной деятельности. Ряд исследователей поднимали вопрос о необходимости введения дифференцированного подхода к налогообложению сельского хозяйства в зависимости от складывающихся природно-климатических условий, что позволит обеспечить равные условия хозяйствования. Однако до настоящего времени механизмы дифференциации условий налогообложения не разработаны.

Проводимая в РФ налоговая реформа коснулась и сельского хозяйства.  
С 2001 года применяется специальный налоговый режим для  
сельскохозяйственных производителей в виде единого

сельскохозяйственного налога. Введение данного режима было направлено на упрощение порядка налогообложения субъектов сельского хозяйства, а также изъятие рентного дохода, образующегося в данной отрасли, через налогообложение.

Практика применения единого налога выявила ряд серьезных недостатков, главным из которых явилась неспособность значительной части сельскохозяйственных производителей использовать специальный налоговый режим. Это, в конечном итоге, привело к введению в 2004 году принципиально иного подхода к налогообложению отрасли.

Формально, сельскохозяйственные производители получили возможность выбора между общим режимом налогообложения, основой которого являются налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, единый социальный налог, налог на имущество, налог на землю, и специальным налоговым режимом в виде единого сельскохозяйственного налога. Однако, фактически, учитывая тенденцию к унификации условий налогообложения сельскохозяйственных производителей и других хозяйствующих субъектов в рамках общего режима налогообложения, единый сельскохозяйственный налог преподносится в качестве основного налогового режима для субъектов сельского хозяйства.

В последние годы в научных трудах вопросы налогообложения

сельского хозяйства получили достаточно широкое освещение.

Возникновение рентного дохода в отрасли и возможности его налогового

изъятия рассматривались в работах И. Буздалова, М. Бронштейна, Е.  
Карнауховой, А. Сагайдака, Н. Суханова, К. Тихонова, Р. Яруллина и

других. Общие вопросы налогообложения сельского хозяйства  
анализировались в трудах российских ученых - С. Абаниной, Н.

Малышевой, О. Николайчук, А. Оверчука, П. Трубицына, Л. Хорунжий, Е Шаповал и других. Однако изучение проблем налогообложения отрасли преимущественно сквозь призму единого сельскохозяйственного налога привело к тому, что вопрос о необходимости сосуществования в системе налогообложения сельского хозяйства двух режимов: общего и специального, остался вне поля исследования.

Недостаточная теоретическая и практическая разработанность  
вопросов налогообложения субъектов хозяйствования в

сельскохозяйственном секторе экономики предопределяет актуальность темы диссертационной работы, ее цель и задачи.

**Цель и задачи исследования.**Целью диссертационной работы является решение научной задачи анализа действенности налоговых режимов для сельскохозяйственных производителей и изучение границ их применения в современной российской налоговой системе (в рамках достижения продовольственной безопасности).

Цель исследования определила необходимость постановки и решения следующих задач:

изучить существующие методики оценки продовольственной безопасности и на этой основе оценить воздействие сельского хозяйства на возможность ее достижения;

проанализировать эволюцию научных взглядов на природу рентного дохода как объекта налогообложения в сельском хозяйстве;

выявить условия возникновения и возможности изъятия земельной ренты в современных условиях;

исследовать необходимость сохранения в системе налогообложения сельского хозяйства специального налогового режима в виде единого сельскохозяйственного налога;

проанализировать причины низкой активности использования единого сельскохозяйственного налога и определить резервы его совершенствования;

изучить отраслевые особенности сельского хозяйства как основу совершенствования отдельных налогов (налога на прибыль, налога на добавленную стоимость, налога на имущество организаций и земельного налога) в рамках общего режима налогообложения;

оценить целесообразность установления дифференцированного подхода к налогообложению субъектов хозяйствования в зависимости от складывающихся природно-климатических условий и выработать критерии дифференциации.

Объектом исследования является совокупность экономических отношений, возникающих между сельскохозяйственными производителями и государством в процессе производства и реализации сельскохозяйственной продукции.

Предметом исследования выступает действующие режимы налогообложения сельскохозяйственных производителей.

Теоретические и методологические основы исследования

Теоретической базой исследования послужили научные труды российских и зарубежных экономистов-классиков: Смита А., Рикардо Д., Маркса К., Маршала А. Гензеля П.П., Исаева А.А., Соколова А.А. При написании диссертационной работы были изучены работы современных российских экономистов: Гончаренко Л.И., Дадашева А.З., Львова Д.С, Лысова Е.А., Мельниковой Н.П., Миндрина А.С, Оверчука А.Л., Павловой Л.П., Панскова В.Г., Рыманова А.Ю., Сагайдака А.Э., Сенчагова В.К., Черника Д.Г., Шаталова С.Д., Хорунжий Л.И., Яруллина P.P. и других.

Методологической основой диссертационной работы явились принципы диалектической логики, исторического и системного анализа и синтеза. В качестве инструментария применялись методы научной абстракции, индукции и дедукции, группировок, оценок, сравнений.

Информационной базой исследования послужили статистические материалы Министерства финансов РФ, Министерства сельского хозяйства РФ, МНС РФ (ФНС), Росстата РФ, бухгалтерская, налоговая и управленческая отчетность отдельных организаций АПК, монографии, публикации в международных, общероссийских и областных периодических изданиях, фактографические данные, собранные автором во время работы в области аудита и консалтинга, информационные и аналитические ресурсы сети Интернет, а также действующая нормативно-правовая база по налогообложению, законодательные и иные нормативно-правовые акты РФ.

Работа выполнена в соответствии с пунктом 2.9 специальности 08.00.10 - «Финансы, денежное обращение и кредит» паспорта специальностей ВАК.

**Научная новизна настоящего исследования**состоит в следующем:

1. Обоснована целесообразность включения в систему показателей оценки национальной продовольственной безопасности показателя платежеспособности отрасли сельского хозяйства.
2. Доказано, что в сельском хозяйстве в основе образования рентного дохода и механизма его налогообложения лежит совокупность складывающихся природно-климатических условий.
3. Обосновано, что порядок исчисления единого сельскохозяйственного налога является преференциальным лишь для категории экономически зависимых хозяйствующих субъектов.
4. Обоснована необходимость корректировки действующего порядка смены налоговых режимов сельскохозяйственными производителями, основанной на изменении сроков подачи заявления и предоставления налоговой отчетности.
5. Доказана необходимость распространения дифференциации условий

налогообложения на имущество сельскохозяйственных производителей по

регионам Российской Федерации в зависимости от складывающихся природно-климатических условий.

6. Аргументировано положение о необоснованности применения нулевой ставки налога на добавленную стоимость в отношении ресурсов, используемых в сельскохозяйственном производстве.

**Теоретическая и практическая значимость исследования.**Обоснованные в диссертационной работе теоретические выводы и практические рекомендации направлены на широкое теоретическое и практическое использование при совершенствовании механизмов взимания единого сельскохозяйственного налога, налога на прибыль, налога на добавленную стоимость, налога на имущество и земельного налога. Отдельную значимость представляют выводы, направленные на дальнейшее развитие теории земельной ренты, и положения, дополняющие теорию единого налога.

В диссертации обоснованы следующие меры по совершенствованию механизма налогообложения сельскохозяйственных производителей:

1. Обосновано предложение по использованию доли сельскохозяйственного сырья собственного производства в общем его количестве в качестве критерия перехода на специальный налоговый режим, что обеспечит более широкое применение ЕСХН сельскохозяйственными производителями, осуществляющими промышленную переработку сырья.
2. Предложенный механизм компенсации убытков, полученных от осуществления сельскохозяйственной деятельности, позволит повысить рентабельность отрасли.
3. Обосновано предложение по использованию понижающего коэффициента к ставке налога на имущество сельскохозяйственных производителей, что обеспечит сглаживание условий налогообложения таких объектов.
4. Доказано, что сезонность сельскохозяйственной деятельности

обуславливает необходимость установления в качестве налогового периода

по налогу на прибыль, налогу на добавленную стоимость, налогу на

имущество и единому сельскохозяйственному налогу календарный год без разбивки на отчетные периоды.

1. Обоснованное освобождение сельскохозяйственных производителей от исчисления и уплаты земельного налога на один налоговый период в случае осуществления ими комплекса мероприятий, направленных на повышение плодородия почв, позволит повысить привлекательность использования сельскохозяйственных земель.
2. Предложенное сокращение перечня обязательных документов, предоставляемых сельскохозяйственными производителями при втором (последующем) получении отсрочки (рассрочки) по налогам до двух: подтверждение сезонного характера деятельности, а также справка о полном исполнении налогового обязательства по предыдущей отсрочке (рассрочке), обеспечит учет сезонности деятельности субъектов сельского хозяйства.

**Апробация и внедрение результатов исследования.**Положения диссертационной работы по совершенствованию налогообложения сельскохозяйственных производителей были использованы для подготовки рекомендаций, предложенных в Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики Министерства финансов Российской Федерации, по внесению изменений в главы 21, 25, 26.1, 30 и 31 части второй Налогового кодекса Российской Федерации, что подтверждено справкой о внедрении.

Положения теоретической части исследования используются кафедрой «Налоги и налогообложение» Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации в учебном процессе при чтении лекций и проведении семинарских занятий, что подтверждено соответствующей справкой о внедрении.

**Публикации.**Основное содержание диссертации изложено в 6 работах общим объемом **1**,6 п.л.

**Объем и структура работы.**Диссертация изложена на 147 страницах

машинописного текста. Она состоит из введения, трех глав, заключения,

списка литературы, содержит 17 таблиц, 3 рисунка и 6 приложений.

Библиографический список литературы включает 141 наименований.

## Экономическое состояние сельского хозяйства как фактор обеспечения продовольственной безопасности

Сельское хозяйство играет важную роль в решении проблем обеспечения продовольственной безопасности. Данный круг вопросов является актуальным не только на национальном, но и на мировом уровне.

Впервые проблемы, связанные с обеспечением продовольственной безопасности, были подняты Продовольственной и сельскохозяйственной организацией при ООН в 1974 году. Ее целью является не только поддержание доступности основных продуктов на продовольственных рынках, но и обеспечение такого уровня продовольственного снабжения, при котором достигается максимально возможная продолжительность жизни населения.

В соответствии с подходом, предложенным ООН, продовольственная безопасность определяется как сохранение стабильности на рынках соответствующих товаров при доступности базовых продуктов питания. В тоже время продовольственная безопасность может трактоваться и как продовольственная обеспеченность, то есть гарантия физической и экономической доступности продуктов питания для населения.

Экономическая доступность предполагает, что личные финансовые расходы или расходы домашнего хозяйства на приобретение продовольствия надлежащего рациона должны характеризоваться таким уровнем, который не лишает возможности удовлетворения других основных потребностей. Физическая доступность предполагает, что продовольствие должно быть доступным для каждого человека, включая физически уязвимых лиц, таких как младенцы и дети младшего возраста, престарелые люди, лица с физическими недостатками, неизлечимо больные и лица, нуждающиеся в постоянном медицинском уходе.

Продовольственной и сельскохозяйственной организацией при ООН были предложены два критерия, характеризующие состояние мировой продовольственной безопасности: размер переходящих запасов зерна и средний уровень производства зерна на душу населения. Уровень мировой продовольственной безопасности является достаточным, если размер переходящих запасов зерна равен 17% от мирового потребления за год, что соответствует примерно 60-дневному мировому потреблению зерна. Падение запасов ниже этого уровня свидетельствует о критическом состоянии мировой продовольственной безопасности, так как в этом случае начинается рост мировых цен на зерно, и оно становится недоступным для многих слаборазвитых стран.

Однако, данные критерии определяют лишь относительный уровень продовольственной безопасности, не учитывая потребности населения отдельных стран в продуктах питания. Нередко возникают ситуации, когда при достаточно высоком уровне мировых продовольственных запасов, население некоторых стран испытывает голод или недоедание. Поэтому возникает необходимость рассмотрения вопросов, связанных с обеспечением национальной продовольственной безопасности.

В большинстве экономически развитых стран данные вопросы уже давно приобрели статус государственных, прежде всего, за счет принятия национальны законодательных актов, регламентирующих обеспечение продовольственной безопасности. Это Закон «О продовольственном снабжении» в Германии; Закон «Об обеспечении стабильности сельскохозяйственного производства» во Франции; Закон «О регулировании производства и сбыта продуктов сельского хозяйства» в Швеции; Закон «О продовольственной безопасности» в США. Все эти законодательные акты в той или иной степени направлены на поддержку национального сельского хозяйства и ограничение ввоза продовольствия из-за рубежа.

## Эволюция налогообложения сельского хозяйства в РФ

Необходимость рассмотрения истории налогообложения сельского хозяйства обусловлена, прежде всего, потребностью выявить причины существования действующего подхода к налогообложению отрасли. Это, в свою очередь, позволит определить, были ли достигнуты цели, которые рассматривались в качестве приоритетных при проведении налоговой реформы 90-х годов, выявить основные проблемы в налогообложении отрасли на сегодняшний день, а так же раскрыть направления совершенствования системы налогообложения сельского хозяйства в РФ.

Автор не останавливается на вопросах налогообложения сельского хозяйства в дореволюционный и советский период развития России, так как опыт налогообложения отрасли в отличных от настоящего времени экономических условиях, является малоприменимым на сегодняшний день.

Эволюцию налогообложения сельского хозяйства в Российской Федерации условно можно разделить на несколько этапов. Первый этап начинается с принятием Федерального закона № 1738-1 от 10 ноября 1991 года «О плате за землю», а заканчивается в конце 2001 года с момента установления в налоговом законодательстве специального налогового режима для сельскохозяйственных производителей. Данный период характеризовался достаточно льготным подходом к налогообложению отрасли, что проявлялось в освобождении сельскохозяйственных производителей от исчисления и уплаты следующих основных налогов, установленных на территории Российской Федерации:

1) налога на прибыль, полученной от деятельности, связанной с производством и реализацией сельскохозяйственной продукции в соответствии с законом РФ № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» от 27 декабря 1991 года;

2) налога на имущество в отношении имущества, используемого для производства, переработки и хранения сельскохозяйственной продукции в соответствии с Федеральным законом № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий» от 13 декабря 1991 года;

3) налога на пользователей автомобильных дорог, в случае, если удельный вес доходов от реализации сельскохозяйственной продукции в общем объеме реализации продукции (работ, услуг) превышал 70%;

4) платы за пользование водными объектами в отношении воды, используемой для орошения полей, либо в целях централизованного водоснабжения животноводческих комплексов.

При этом даже в условиях льготного налогообложения, за период с 1993 по 2001 год кредиторская задолженность сельскохозяйственных производителей увеличилась более чем в 60 раз, значительную часть которой составляла задолженность перед бюджетом и внебюджетными фондами [103.С.126]. Кризисные явления явились одним из оснований проведения налоговой реформы отрасли.

Можно выделить ряд проблем в налогообложении сельского хозяйства, решение которых должно было бы стать неотъемлемой частью налоговой реформы:

1) множественность налогов, подлежащих уплате, а также сложность порядка их исчисления;

2) отсутствие учета объективных условий хозяйствования (качественных характеристик почвы, складывающихся природно-климатических условий) при налогообложении отрасли.

3) отсутствие связи между платежеспособностью хозяйствующих субъектов и их обязательствами по уплате налогов и сборов;

В научной литературе, статьях периодической печати высказывались различные предложения по реформированию системы налогообложения сельского хозяйства, в той или иной степени направленные на решение перечисленных выше проблем.

## Зарубежный опыт налогообложения сельского хозяйства и возможности его использования в России

В зарубежных странах сельское хозяйство, наряду с другими отраслями экономики, является субъектом налоговых отношений. В тоже время для данной отрасли повсеместно предусмотрены более льготные условия налогообложения, связанные со специфическими особенностями сельскохозяйственного производства: сезонностью, зависимостью от природно-климатических факторов, преобладанием мелких семейных производителей.

Прежде всего, необходимо отметить, что в большинстве зарубежных стран не существует какого-либо аналога специальных налоговых режимов, применяющихся в Российской Федерации. Лишь в некоторых странах, в частности в Австралии, для сельскохозяйственных товаропроизводителей предусмотрена возможность использования упрощенной системы налогообложения. Экономический субъект имеет право перейти на использование упрощенной системы налогообложения, в случае, если:

- выручка от реализации товаров (работ, услуг) не превышает 1 млн. австралийских долларов за налоговый период,

- остаточная стоимость основных средств не превышает 3 млн. австралийских долларов [139].

Однако в отличие от специальных налоговых режимов в Российской Федерации, предоставляющих налогоплательщикам значительные возможности по снижению налоговой нагрузки, австралийская упрощенная система налогообложения позволяет экономическим субъектам лишь использовать кассовый метод признания доходов и расходов, а также применять более простой порядок начисления амортизации.

В связи с этим представляет интерес анализ практики исчисления основных налогов, уплачиваемых сельскохозяйственными производителями.

Однако, в силу того, что в сельском хозяйстве природный фактор не только оказывает значительное влияние на организацию и эффективность отрасли, но и предопределяет порядок налогообложения сельскохозяйственных , производителей, в исследовании проведен анализ системы налогообложения сельскохозяйственных производителей в Канаде - стране, условия для производства сельскохозяйственной продукции в которой являются наиболее приближенными к условиям Российской Федерации.

В целях налогообложения доходов в Канаде выделяют три типа экономических субъектов (индивидуальный владелец, товарищество и корпорация), в то время как в Российской Федерации в соответствии с гражданским законодательством - всего лишь два (юридические и физические лица). Однако если в России порядок налогообложения физических и юридических лиц регламентируется разными главами Налогового кодекса РФ, то в Канаде налогообложение доходов всех трех типов экономических субъектов осуществляется в соответствии с Актом по налогу на доход.

Как и в Российской Федерации, в Канаде объектом налога на доходы, уплачиваемого экономическими субъектами, выступает чистый доход, определяемый как разница между доходами, полученными за налоговый период, и расходами, связанными с получением этого дохода. Однако для сельскохозяйственных товаропроизводителей предусмотрен особый порядок . признания доходов и расходов в целях исчисления налога на доходы, который ежегодно устанавливается в справочнике «Сельскохозяйственный доход», выпускаемый Департаментом государственных доходов Канады. Сравнительный анализ порядка определения налоговой базы был проведен с использованием справочника, регламентирующего порядок исчисления налога на доходы в 2005 году [133].