Варакса, Наталия Геннадьевна. Теория и методология формирования налогового механизма реализации налоговой политики на макро- и микроуровне в сельском хозяйстве : диссертация ... доктора экономических наук : 08.00.10 / Варакса Наталия Геннадьевна; [Место защиты: ГОУВПО "Орловский государственный технический университет"].- Орел, 2012.- 313 с.: ил. РГБ ОД, 71 13-8/120

**Содержание к диссертации**

Введение

**1 Теоретические основы формирования налогового механизма для сельского хозяйства в рыночной экономике 18**

1.1 Закономерности формирования налогового механизма для сельского хозяйства 18

1.2 Системная концепция налогового механизма для сельского хозяйства 42

1.3 Теоретические основы формирования структуры налогового механизма макро- и микроуровня, нормативная методология взаимодействия уровней налогового механизма 57

**2 Методология формирования системы индикаторов налогового механизма 78**

2.1 Система индикаторов оценки функционирования налогового механизма в сельском хозяйстве 78

2.2 Анализ и оценка налогового механизма в сельском хозяйстве 90

2.3 Структурные факторы налоговой нагрузки и модель ее распределения в сельском хозяйстве 109

**3 Методологические основы функционирования элементов налогового механизма макроуровня 123**

3.1 Система налогового анализа в сельском хозяйстве 123

3.2 Аналитическое обеспечение и регулирование задолженности по налоговым платежам 138

3.3 Методология налогового прогнозирования и планирования в сельском хозяйстве 148

**4. Разработка научно-методических рекомендаций по развитию налогового механизма в сельском хозяйстве 169**

4.1 Методика обоснования предоставления налоговых льгот в вертикальной и горизонтальной плоскости 169

4.2 Анализ формирования налоговой базы и налоговой нагрузки по земельному налогу 196

4.3 Инструменты налогового стимулирования рационального использования земель сельскохозяйственного назначения 214

**5. Научно-методические основы формирования инструментов налогового механизма на микроуровне 227**

5.1 Методические основы анализа и планирования налоговых обязательств на микроуровне для выбора оптимального режима налогообложения или их сочетания 227

5.2 Рекомендации по изменению механизма исчисления единого сельскохозяйственного налога 247

5.3 Система информационно-аналитического обеспечения налогового учета при специальном режиме налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей 261

Заключение 276

Список литературы 286

Приложения 308

* [Системная концепция налогового механизма для сельского хозяйства](http://www.dslib.net/finansy/teorija-i-metodologija-formirovanija-nalogovogo-mehanizma-realizacii-nalogovoj.html#5109421)
* [Система налогового анализа в сельском хозяйстве](http://www.dslib.net/finansy/teorija-i-metodologija-formirovanija-nalogovogo-mehanizma-realizacii-nalogovoj.html#5109422)
* [Анализ формирования налоговой базы и налоговой нагрузки по земельному налогу](http://www.dslib.net/finansy/teorija-i-metodologija-formirovanija-nalogovogo-mehanizma-realizacii-nalogovoj.html#5109423)
* [Рекомендации по изменению механизма исчисления единого сельскохозяйственного налога](http://www.dslib.net/finansy/teorija-i-metodologija-formirovanija-nalogovogo-mehanizma-realizacii-nalogovoj.html#5109424)

**Введение к работе**

Актуальность темы диссертационного исследования. В условиях интеграции экономических процессов и активного реформирования налоговой системы России, направленного на приближение форм и методов налогообложения к наиболее рациональным мировым налоговым режимам, актуальным является раскрытие основных инструментов налогового механизма, способствующих экономическому росту и инновационному развитию отраслей народного хозяйства. Современный характер налогообложения сельского хозяйства в Российской Федерации в определенной степени соответствует мировому уровню, однако его основным отличием является чрезмерная фискальная направленность, перманентное изменение законодательства о налогах и сборах и отсутствие четко обозначенной системной налоговой политики, адекватной условиям работы сельскохозяйственных товаропроизводителей. В связи с этим эффективность и результативность функционирования налогового механизма в мультирежимной налоговой системе определяется стабильностью, системностью, прозрачностью и прогнозируемостью налоговой политики, определенностью условий ведения деятельности участниками налоговых отношений, а также конструктивной взаимосвязью последствий налоговых преобразований с показателями развития отрасли.

Налоговый механизм как составная часть финансового механизма представляет собой сложную систему взаимосвязанных и взаимозависимых элементов, призванную гармонизировать налоговые отношения между налогоплательщиком - сельскохозяйственным товаропроизводителем и государством на основе конвергенции функций налога и эластичности налоговой системы.

Приоритетным направлением развития налоговой политики на среднесрочную перспективу является сохранение оптимальной налоговой нагрузки по секторам экономики и поддержание сбалансированности бюджетной системы как основы для реализации программ поддержки сельского хозяйства и комплекса мероприятий по повышению финансовой устойчивости сельскохозяйственного товаропроизводителя. В связи с этим первостепенное значение приобретает разработка четкой концепции налогового механизма, на базе которой должна реализовываться налоговая политика.

Недостаточная теоретико-методологическая проработанность и отсутствие комплексного подхода к исследованию налогового механизма, позволяющего моделировать и управлять процессом принятия решений на федеральном, региональном и местном уровнях с учетом налогового стимулирования развития отрасли и устойчивого роста налоговых поступлений, свидетельствуют о недостаточно полном использовании всех имеющихся рычагов и стимулов функционирования налогового механизма в сельском хозяйстве. В связи с этим становится очевидным необходимость разработки теоретико-методологических основ взаимодействия элементов налогового механизма на макро- и микроуровне, направленного на создание эффективной и стабильной налоговой политики в отрасли.

Таким образом, актуальность реализации налогового механизма в сельском хозяйстве обуславливает необходимость теоретического обоснования концепции его формирования, а также совершенствование методологии элементов и инструментов налогового механизма, их взаимодействия на макро- и микроуровне.

Степень научной разработанности проблемы. Вопросы формирования налогового механизма и его структурных составляющих, реформирования инструментов налогового механизма и оценка их воздействия на развитие отраслей экономики рассматривались с момента становления теорий налогообложения и налоговой системы, остаются актуальными и в настоящее время в связи с необходимостью их переосмысления и проведения налоговых преобразований, учитывающих отраслевую специфику.

Фундаментальные исследования по проблемам сущности и роли налогов в выполнении государством своих функций, формирования сбалансированности государственного бюджета, оптимальных налоговых изъятий и стимулов фискальной политики нашли отражение в трудах выдающихся зарубежных и отечественных ученых: А. Буковецкий, А. Вагнер, Дж. Кейнс, А. Лаффер, К. Маркс, А. Маршалл, П. Микеладзе, И. Озеров, У. Петти, Д. Рикардо, Ж. Руссо, Ж. Симонд де Сисмонди, А. Смит, А. Соколова, Н. Тургенев, М. Фридман, У. Шульц, И. Янжул и другие.

Значительный вклад в развитие теоретических основ налогового механизма и формирование налоговой политики внесли такие ученые-экономисты, как С.В. Барулин, А.В. Брызгалин, Е.С. Вылкова, Л.И. Гончаренко, Л.В. Давыдова,

1. И. Закиров, О.В. Качур, В.Г. Крючков, А.Л. Лазаренко, О.П. Овчинникова,
2. Г. Пансков, В.А. Полежаев, А.И. Пономарев, В.М. Романовский, А.Э. Сердюков, А.Л. Тарасевич, Н.Н. Тюпакова, Д.Г. Черник, Т.Ф. Юткина и другие.

Отдельные аспекты становления и развития рыночного механизма в сельском хозяйстве отражены в работах А.В. Бачурина, М. Бакетта, М. Беккера,

Г.Ф. Белоусенко, В.Ф. Бондарева, Л.Н. Ветровой, Л.В. Гончарова, Е.Ф. Злобина, Н.Л. Макаренкова, М.Н. Малыш, В.В. Милосердова, И.А. Минакова, В.И. Назаренко, И.Г. Ушачева и других экономистов.

Особенностям налогообложения, налоговой политики для сельского хозяйства и вопросам влияния налоговых платежей на производственные процессы сельскохозяйственных производителей посвящены работы В.А. Базиян, Е.Ю. Бирюковой, Г.И. Болдырева, С.М. Бычкова, Г.А. Гончаренко, Л.В. Дуканич, О.В. Завгородней, Т.Б. Курманбекова, И.А. Масловой, Л.В. Мельничук, Л.П. Павловой, Л.В. Поповой, М.В. Пизенгольца, В.П. Синчака, П.И. Трубицина, И.В. Черногорцева и других.

Теоретико-методологические аспекты налогового регулирования, моделирования и налогового планирования в сельском хозяйстве раскрыты в работах О.Ф. Бочаровой, Е.С. Головиной, М.А. Ерофеевой, О.А. Карпенко, Г.Н. Карповой,

* 1. А. Коротина, Б.Г. Маслова, А.В. Носова, Е.В. Перескоковой, А.Ю. Рыманова,
  2. Н. Тарамонова, О.А. Торгашевой, А.Д. Хлопова и других.

Вопросы организации налогового прогнозирования и налогового анализа на макро- и микроуровне исследовали М.В. Васильева, Г.С. Вечканов, Н.В. Войтоловский, Н.В. Бондарчук, А.А. Горохов, А.З. Дадашев, Е.Г. Дедкова, В.Е. Едронова, А.П. Калинина, З.М. Капрасова, Л.С. Кирина, И.А. Коростелкина, Н.А. Лытнева, И.И. Мазурова, В.И. Мишин, Н.В. Парушина, А.Б. Паскачев, Ф.К. Садыгов, Р.А. Саикян, В.Н. Касаткина и др.

В области реформирования единого сельскохозяйственного налога, преобразования земельного налога работают Ю.Д. Бахтеев, М.А. Богатырев, О.И. Бундина, А.П. Воронцов, Р.Г. Габбасов, Е.А. Голубева, Н.Н. Корнева, И.В. Кузнецова, Н.В. Малышева, С.В. Маркелова, А.С. Миндрин, Ю.А. Лютых, В.В. Пилипенко, А.Ю. Рыманов, И.А. Толкачев, Е.В. Шаповал, Р.Р. Яруллин, Р.Р. Яхина, другие.

Несмотря на значительный объем и глубину проведенных видными учеными исследований, непосредственно связанных с формированием налогового механизма и его структурных элементов, до сих пор не определены методологические основы налогового механизма с учетом отраслевой и региональной специфики. Инструменты налогового механизма для сельского хозяйства не способствуют активизации товаропроизводителей и стабилизации сектора, а вопросы их реформирования носят дискуссионный характер.

Недостаточная разработанность методологии и организационно-методических подходов, отсутствие научно обоснованной концепции формирования налогового механизма реализации налоговой политики в сельском хозяйстве, учитывающей особенности и закономерности развития отрасли, определили выбор темы, цель и задачи диссертационного исследования.

Целью диссертационного исследования является разработка теоретико- методологических положений формирования налогового механизма реализации налоговой политики на макро- и микроуровне с учетом отраслевой и региональной специфики, направленного на достижение оптимальных налоговых пропорций в реализации интересов участников налоговых отношений.

В соответствии с поставленной целью в диссертационном исследовании решаются следующие комплексные задачи:

на основе историко-логического анализа трансформации налогообложения в сельском хозяйстве определить и научно обосновать приоритетные направления развития налогового механизма;

выявить и научно обосновать категориально-понятийный аппарат налогового механизма, обуславливающий его структуру с учетом особенностей функционирования на макро- и микроуровне;

разработать системную концепцию формирования налогового механизма, базирующуюся на комплексном использовании элементов реализации налоговой политики;

предложить нормативную методологию функционирования налогового механизма на макро- и микроуровне;

сформировать методологию налогового прогнозирования и планирования на макроуровне, позволяющую разрабатывать среднесрочные прогнозы с целью повышения результативности политики регулирования и поддержки отрасли;

предложить систему индикаторов оценки функционирования налогового механизма;

разработать систему налогового анализа на макроуровне и определить структурные составляющие налоговой нагрузки для сельского хозяйства;

разработать методику обоснования предоставления налоговых льгот в вертикальной и горизонтальной плоскости;

предложить и обосновать применение инструментов налогового механизма, направленных на стимулирование рационального использования земель сельскохозяйственного назначения;

разработать методику анализа и планирования налоговых обязательств на микроуровне в целях определения оптимального режима налогообложения или их сочетания;

предложить информационно-аналитическое обеспечение налогового учета как элемента налогового механизма на микроуровне при специальном режиме налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Область исследования соответствует п. 2.4. Бюджетное и налоговое прогнозирование и планирование в рыночной экономике, п. 2.5. Налоговое регулирование секторов экономики, п. 2.9. Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы, п. 2.10. Концепция и системный анализ государственных финансов, п. 3.14 Теория, методология и базовые концепции налогообложения хозяйствующих субъектов, п. 3.15. Оптимизация налогового портфеля хозяйствующих субъектов, п. 3.30. Налоговый учет как элемент налогообложения паспорта специальности ВАК РФ 08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит (экономические науки).

Объектом исследования выступают элементы и инструменты налогового механизма на макро- и микроуровне.

Предметом исследования являются теоретико-методологические и прикладные аспекты взаимоотношений государственных органов с сельскохозяйственными товаропроизводителями в процессе формирования и функционирования налогового механизма.

Теоретическую и методологическую основу исследования составляет применение теории и методологии научного познания в процессе разработки предмета диссертационной работы.

Теоретически исследование основывается на работах ведущих российских и зарубежных ученых в области теории, методологии и практики налогообложения отраслей экономики, формирования налоговой политики и налогового механизма на макро- и микроуровне, функционирования экономики сельского хозяйства, налогового анализа, прогнозирования и планирования, налогового регулирования, рационального землепользования. При подготовке диссертационной работы также использовались законодательные и нормативные акты государственных органов Российской Федерации и ее субъектов, справочные и монографические материалы, публикации научно-практических конференций и периодических изданий.

Обоснование теоретико-методологических положений, аргументация выводов, решение задач исследования базируется на применении комплексного подхода и использовании следующих общенаучных и частных методов налогового анализа и прогнозирования: наблюдение, сравнение, логические построения, группировка, формализация, диалектический подход, моделирование, экстраполяция, методы факторного анализа, корреляционно-регрессионный анализ и другие.

Информационную базу диссертационного исследования составили официальные данные Министерства сельского хозяйства РФ, Федерального казначейства РФ, Федеральной налоговой службы РФ, Управления Федеральной налоговой службы по Орловской области, Федеральной службы государственной статистики РФ, Территориального органа Федеральной службы государственной статистики по Орловской области, налоговой и бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных товаропроизводителей Орловской области.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке теоретико-методологических положений, научно-методических рекомендаций по формированию налогового механизма для сельского хозяйства, учитывающего современные методы и инструменты реализации налоговой политики и обеспечивающего оптимальное соблюдение интересов субъектов налоговых отношений посредством воздействия на экономические процессы макро- и микроуровня.

Наиболее существенные результаты, содержащие научную новизну диссертационного исследования и положения, выносимые на защиту:

на основе историко-логического анализа трансформации налогообложения в сельском хозяйстве определены и научно обоснованы приоритетные направления развития налогового механизма с учетом периодизации процесса эволюции его инструментов (08.00.10, пп. 2.9, 3.14);

выявлен и научно обоснован категориально-понятийный аппарат налогового механизма, обуславливающий его структуру с учетом особенностей функционирования на макро- и микроуровне, что позволило заложить теоретическую основу дальнейшим исследованиям в этом направлении (08.00.10, п. 2.9);

разработана системная концепция формирования налогового механизма, базирующаяся на комплексном использовании элементов реализации налоговой политики и направленная на повышение финансовой устойчивости и инвестиционной привлекательности сельскохозяйственных товаропроизводителей (08.00.10, п. 2.9);

предложена нормативная методология функционирования налогового механизма на макро- и микроуровне, включающая взаимосвязанные и взаимодополняющие элементы, и используемая в целях оперативности принятия решений в сфере организации налоговых отношений на основе конструктивной взаимосвязи налоговых поступлений с основными показателями деятельности экономических субъектов (08.00.10, п. 2.9);

сформирована методология налогового прогнозирования и планирования на макроуровне, базирующаяся на экономическом обосновании сумм налоговых поступлений и анализе прямого и косвенного влияния последствий налоговых преобразований на динамику экономического потенциала сельскохозяйственных товаропроизводителей, позволяющая разрабатывать среднесрочные прогнозы с целью повышения результативности политики регулирования и поддержки отрасли (08.00.10, п. 2.4);

предложена система индикаторов оценки функционирования налогового механизма, которая позволяет определить уровень налогообложения в сельском хозяйстве, степень влияния налоговой политики на результаты развития отрасли, выявить факторы, лимитирующие такое развитие, и резервы роста налогового потенциала (08.00.10, п. 2.10);

разработана система налогового анализа на макроуровне, позволяющая осуществлять контроль, своевременно реагировать и корректировать ситуацию в сфере налогообложения в случае изменения экономических условий и тактических приоритетов, и в рамках которой определены структурные составляющие налоговой нагрузки для сельского хозяйства как основного индикатора состояния налоговой системы (08.00.10, п. 2.10);

разработана методика обоснования предоставления налоговых льгот в вертикальной и горизонтальной плоскости, включающая этапы комплексного анализа и прогнозирования результативности их введения для доходной и расходной части бюджета в совокупности с ее экономическим эффектом для отрасли (08.00.10, п. 2.5);

предложено и обосновано применение инструментов налогового механизма, направленных на стимулирование рационального использования земель сельскохозяйственного назначения, способствующих получению социально значимого результата и обеспечению доходной части бюджетов муниципальных образований (08.00.10, п. 2.9);

разработана методика анализа и планирования налоговых обязательств на микроуровне в целях определения оптимального режима налогообложения или их сочетания, позволяющая маневрировать в выборе формы и стратегии деятельности, достигая оптимизации налоговых платежей (08.00.10, п. 3.15)

предложено информационно-аналитическое обеспечение налогового учета как элемента налогового механизма на микроуровне при специальном режиме налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, позволяющее рационализировать систему учета и снизить риски налогового контроля (08.00.10, п. 3.30).

Достоверность полученных результатов определяется полнотой и достоверностью исходной информации о формировании направлений налоговой политики и элементов налогового механизма с учетом региональной и отраслевой специфики, логической непротиворечивостью процесса ее обработки, а также успешным практическим использованием разработанной методологии и методики аналитической и прогностической составляющей налогового механизма на макро- и микроуровне в условиях гармонизации интересов участников налоговых отношений.

Теоретическая и практическая значимость диссертационной работы заключается в применении различных приемов и методов при оценке функционирования налогового механизма в сельском хозяйстве, анализе эволюции налогообложения, определении приоритетных направлений реализации налогового механизма, индикаторов налогового прогнозирования, регулирования, контроля и анализа, критериев эффективности применения налоговых льгот и налогообложения земель сельскохозяйственного назначения, рекомендаций по формированию элементов налогового механизма на макро и микроуровне.

Предложенные и обоснованные автором теоретико-методологические и научно-методические положения существенно дополняют применяемые подходы, методы и модели формирования элементов и инструментов налогового механизма на макро- и микроуровне и трансформируют их в соответствии с отраслевой спецификой.

Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в разработке теоретико-методологических положений, составляющих новое востребованное научное достижение в области формирования концептуальных основ функционирования налогового механизма для сельского хозяйства и открывающих возможности осуществления новых научных исследований в области развития инструментов и элементов налогового механизма, организующего налоговые отношения на макро- и микроуровне, а также в области разработки и формирования налоговых индикаторов.

Практическая значимость исследования заключается в том, что внедрение в практическую деятельность разработанных рекомендаций по формированию налогового механизма позволит комплексно использовать результаты их применения в процессе реализации налоговой политики для повышения финансовой устойчивости и инвестиционной привлекательности сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Предложенные в диссертационной работе рекомендации носят конкретный практический характер и могут быть использованы экономическими службами Минсельхоза России и региональными органами управления сельского хозяйства, ФНС России и ее территориальными органами при разработке мероприятий по совершенствованию инструментов налогового механизма в рамках поддержки сельского хозяйства, при формировании прогноза налоговых поступлений, объема выпадающих доходов в результате применения льгот, оценки индикаторов налоговой системы, а также сельскохозяйственными товаропроизводителями при оценке налогового состояния и выборе оптимального режима налогообложения.

Выделенные элементы налогового механизма можно использовать на государственном уровне и на уровне субъекта РФ для оценки эффективности действий в рамках проводимой налоговой политики.

Результаты диссертационной работы могут являться основой для дальнейших исследований в области налогообложения, использоваться в учебном процессе при подготовке бакалавров и магистров экономического профиля, а также при переподготовке и повышении квалификации специалистов сельскохозяйственных товаропроизводителей по дисциплинам «Налоги и налогообложение», «Специальные режимы налогообложения», «Прогнозирование и планирование в налогообложении», «Налогообложение природопользования», «Налоговый анализ», «Налоговый учет», «Методы налоговой оптимизации», «Налоговое администрирование» в ФГБОУ ВПО «Госуниверситете - УНПК».

Апробация и внедрение результатов диссертационного исследования.

Теоретико-методологические положения, выводы и научно-методические рекомендации, сформулированные в диссертации, нашли отражение в монографиях и научных статьях, были опубликованы, докладывались и получили одобрение на международных, зарубежных и всероссийских научно-практических конференциях и семинарах (Россия, г. Орел, 2003-2011 гг.), (Россия, г. Курск, 2005 г.), (Россия, г. Тюмень, 2005 г.), (Украина, г. Харьков, 2005 г.), (Россия, г. Санкт-Петербург, 2006 г.), (Россия, г. Пенза, 2006 г.), (Россия, г. Москва, 2005- 2006 гг., 2008-2011 гг.).

Диссертационное исследование выполнялось в рамках гранта Президента Российской Федерации для государственной поддержки молодых российских ученых-кандидатов наук в 2009-2010 гг. «Методология формирования экономических и налоговых механизмов функционирования АПК» (МК-3332.2009.6).

Результаты диссертационной работы нашли практическое применение, были внедрены и использовались в деятельности государственных органов и сельскохозяйственных организаций России.

Публикации. Основные результаты диссертационного исследования опубликованы в 77 работах общим объемом 145,2 п.л., в том числе 2 монографиях, научных изданиях, рекомендованных ВАК РФ - 22. Авторский объем публикаций составляет 99,7 п.л.

Структура и объем диссертации. Структура диссертационного исследования определена целью, задачами и логикой построения работы. Диссертация состоит из введения, пяти глав, включающих таблицы и рисунки, заключения, списка литературы из 248 источников и приложений. Общий объем работы - 302 страницы.

## Системная концепция налогового механизма для сельского хозяйства

На современном этапе развития экономики России особое значение принадлежит реформированию структурных элементов налогового механизма как основного инструмента реализации налоговой политики государства. Однако осуществляемые налоговые преобразования в аграрной сфере не дают желаемого эффекта, так как не в полной мере учитывают специфику отрасли и финансовое положение налогоплательщиков.

Налоговый механизм в сельском хозяйстве призван выполнять стимулирующую функцию, направленную на обеспечение экономически обоснованного изъятия средств в бюджетную систему и сохранения заинтересованности сельскохозяйственных товаропроизводителей в дальнейшем развитии и повышении эффективности производства сельскохозяйственной продукции. Данный факт обусловлен приоритетным положением отрасли в экономике в рамках обеспечения продовольственной безопасность страны, а также особенностями производства сельскохозяйственной продукции и влиянием природно-климатических условий.

Так, сезонный характер производства, зависимость от природно-климатических условий, ценовая неэластичность спроса на многие продукты сельского хозяйства, большой разрыв во времени между произведенными затратами и получением дохода, и другие особенности приводят к неконкурентоспособности отраслей сельского хозяйства, а, следовательно, к значительным экономическим потерям.

Диспаритет цен на сельскохозяйственную и промышленную продукции предопределяет дефицит собственных финансовых ресурсов производителей и низкую рентабельность продукции, которые в сочетании с высокими рисками производства и продажи продукции являются лимитирующими факторами в привлечении кредитных средств для приобретения материально-технических ресурсов и дальнейшего развития.

Отсутствие собственных источников финансирования либо их недостаточность проявляется в суженном воспроизводстве основных фондов, их моральном старении, в низких темпах технологических изменений, в сокращении закупок ресурсов для производства продукции, и, в конечном итоге, к снижению производительности труда. Данные факторы определяют отставание сельского хозяйств от других отраслей экономики по таким показателям, как уровень заработной платы, уровень квалифицированных кадров, уровень материально-технического производства и др.

Разрыв во времени между произведенными затратами и получением дохода приводит к отсутствию средств для осуществления текущих расчетов с контрагентами и, как следствие, к росту неплатежей, сокращению налоговых поступлений и увеличению недоимки, задолженности по уплате пеней и штрафов.

Результаты деятельности сельскохозяйственных производителей напрямую зависят от природно-климатических условий, что является фактором возникновения волатильности доходов.

Волатильность доходов отрасли стимулирует сельскохозяйственных товаропроизводителей к краткосрочной ориентации производства, направленной на получение текущих результатов в ущерб рационального использования ресурсов. Однако необходимо учитывать тот факт, что отсутствие вложений в текущий момент не позволит получить совокупного эффекта в среднесрочной перспективе в течение длительного времени, а приведет еще к большим потерям и стагнации отрасли.

По мере развития рыночной экономики появляются новые факторы -ограничения роста, что усиливает нерешенность проблем в сельском хозяйстве и при сохранении сложившихся тенденций приведет к резкому замедлению наметившихся темпов экономического роста в отрасли.

В соответствии с вышеизложенным считаем, что одним из основных факторов, препятствующих устойчивому развитию отрасли, является отсутствие достаточного уровня финансовых ресурсов для осуществления воспроизводства материально-технической базы, природного и кадрового потенциала, привлечения инвестиций.

Налоги как косвенный инструмент регулирования экономики также оказывают влияние на результаты экономической деятельности производителей, на размер финансовых ресурсов, остающихся в их распоряжении, на стабильность их развития.

Налоговые преобразования в большинстве случаев осуществляются методом проб и ошибок из-за поспешности принимаемых решений без учета конкретной экономической ситуации и оценки целесообразности введения налога либо его реформирования. В связи с этим возникает необходимость формирования гибкого налогового механизма в сельском хозяйстве, обусловленная особенностями отрасли.

Налоговая политика в сельском хозяйстве должна реализовываться через принятую концепцию налогового механизма, способствующую экономическому росту и инвестиционной деятельности в отрасли.

В настоящее время принята концепция долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года (распоряжение правительства РФ от 17 ноября 2008 г. № 1662-р), в рамках которой определены долгосрочные приоритеты бюджетной и налоговой политики, целевые индикаторы и задачи государственной политики в сфере науки, технике, структурных преобразований экономики с учетом вызовов предстоящего периода.

Принята и реализуется Государственная программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2008 - 2012 годы, определяющая стратегические цели развития отрасли, в частности льготный налоговый механизм.

Таким образом, налоговый механизм в сельском хозяйстве должен быть гибким и мобильным, быстро приспосабливаться к различным изменениям в целях стимулирования развития отрасли, привлечения инвестиций из других отраслей, и ориентироваться на стратегические цели развития сельского хозяйства.

Концептуальные основы формирования налогового механизма в сельском хозяйстве представлены на рисунке 1.2.

Концепцию налогового механизма определяем как систему подходов, влияющих на формирование в долгосрочном периоде элементов, инструментов и принципов реализации налоговой политики на макро- и микроуровне.

Системная концепция налогового механизма определяет налоговый механизм как совокупность его элементов на макро- и микроуровне, использующих налоговые инструменты для обеспечения реализации принципов налогообложения во взаимоотношениях между государством и налогоплательщиком.

Действующее законодательство предоставляет свободу выбора для налогоплательщика варианта юридической формы ведения деятельности, порядка ведения учета и составления отчетности, способа исполнения обязательства по уплате налога, применения или отказа от налоговых льгот и др. Однако после выбора конкретного варианта, он становится обязательным для налогоплательщиков и базовым при проверке налоговыми органами. В случае отклонения налогоплательщика от выполнения своих обязанностей к нему применяются методы принуждения такие, как приостановление операций по счетам в банках, арест имущества, применение налоговых санкций, взыскание налогов и др.

Среди инструментов воздействия на экономические процессы в отрасли выделяем структуру налогов, режимы налогообложения, налоговая база, налоговая ставка, налоговые льготы и иные элементы налога, принципы налогообложения, налоговая нагрузка и др.

## Система налогового анализа в сельском хозяйстве

Действующая система налогообложения оказывает влияние на финансовое состояние предприятий агропромышленного комплекса. В связи с этим на современном этапе развития налоговой системы значение налогового анализа в сельском хозяйстве возрастает, так как он позволяет не только отслеживать информацию об отраслевых налоговых показателях для оценки налоговой нагрузки и принятия решений по совершенствованию налогообложения, но и выявить тенденции дальнейшего развития отрасли.

Существующая методология налогового анализа используется только в рамках налогового прогнозирования и не охватывает совокупность налоговых поступлений в разрезе конкретных видов экономической деятельности и субъектов РФ, носит бессистемный характер и не имеет достаточной теоретико-методологической обоснованности.

Проведенные исследования позволяют сделать вывод о том, что на разных уровнях управления рассредоточена и практически отсутствует информация по анализу и оценке системы налогообложения в сельском хозяйстве. Так, на уровне Управления сельского хозяйства и продовольствия Администрации Орловской области составляются подробные отчеты по экономическим показателям развития сельского хозяйства. На уровне Управления Федеральной налоговой службы по Орловской области составляются отчеты по налоговым поступлениям и задолженности в разрезе видов экономической деятельности только по федеральным налогам, в аналитической записке рассматриваются показатели как в целом по области, так и по отраслям народного хозяйства, но анализ по сельскому хозяйству, как правило, не проводится.

На уровне экономического субъекта также возникают сложности с проведением анализа по налогам, так как налоговая информация содержится в различных формах и отчетах, распределена между бухгалтерским и налоговым учетом, в каждом из которых формируется только часть данных, поэтому, как правило, комплексный анализ налогообложения не проводится из-за его трудоемкости и длительности по времени.

В результате, отсутствие подробной информации по налоговым показателям не позволяет провести глубокое исследование влияния налогов на экономику отрасли с целью принятия правильных решений по оптимизации налогообложения.

Поэтому для сбора налоговой информации необходимо разработать дополнительную форму отчетности по отраслевому признаку. Разработку данной формы можно возложить на Федеральную налоговую службу РФ. В качестве альтернативы дополнительной формы может являться отдельная страница в основном отчете сельскохозяйственных товаропроизводителей. Сбор налоговой информации может осуществляться как на основе бумажных носителей, так и в виде программного продукта, что позволит сократить издержки и ускорит процесс обработки данных. Конечно, второй вариант сбора информации является предпочтительным, однако им могут воспользоваться не все сельскохозяйственные товаропроизводители в виду отсутствия автоматизированной системы бухгалтерского учета.

Таким образом, в настоящее время анализ системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей можно рассматривать в качестве функции управления как предприятием, так и отраслью в целом. Однако на практике налоговый анализ используется только в рамках налогового планирования с целью уменьшения налоговых обязательств в бюджетную систему РФ.

Отсутствие системы комплексного налогового анализа не позволяет провести всесторонний анализ ретроспективного и перспективного состояния налогообложения сельскохозяйственной отрасли России и ее подотраслей с целью выявления тенденций развития и контрольных направлений для государственного регулирования и поддержки.

Исторически аграрный сектор занимал особое место в экономике России в виду важности его как в целом для страны, так и для отдельных регионов, поэтому целесообразно проводить налоговый анализ в сельском хозяйстве на макро-, мезо- и микроуровне.

Благополучное и динамичное развитие отрасли требует, с одной стороны, разработки долгосрочной концепции аграрной и продовольственной политики а, с другой стороны, обоснование методов государственного регулирования и поддержки в сельском хозяйстве. Для реализации выделенных инструментов развития сельского хозяйства также необходим анализ налогообложения, результаты и выводы которого будут являться основой для выявления приоритетов налоговой политики и государственного регулирования налогообложения отрасли.

В связи с этим в диссертационном исследовании разработана и обоснована система комплексного налогового анализа в сельском хозяйстве (Рисунок 3.1).

Предлагаемая система налогового анализа в сельском хозяйстве своей целью содержит формирование аналитической информации для оценки степени воздействия налогообложения на экономическую деятельность сельскохозяйственных товаропроизводителей и исполнения доходной части бюджетов разных уровней, необходимой для принятия своевременных решений, касающихся реформирования системы налогообложения.

Налоговый анализ в сельском хозяйстве предлагаем проводить как в разрезе видов налогов, так и видов экономической деятельности для проведения межотраслевого анализа, по следующим направления: анализ налоговых платежей и задолженности по налогам; оценка налоговой нагрузки и контрольно-проверочной деятельности. Анализ налоговых платежей состоит в определении структуры и динамики налогов, поступающих от отрасли сельского хозяйства. Важным блоком является анализ задолженности по налогам, поскольку данная проблема в настоящее время имеет широкое распространение вследствие несостоятельности большинства сельскохозяйственных организаций.

Предложенная система налогового анализа включает ряд этапов, первым из которых является формирование информационной базы, необходимой для анализа налоговых поступлений, задолженности, налоговой нагрузки, контрольных мероприятий. На втором этапе проводится непосредственно анализ указанных показателей. Затем следует этап формирования аналитической записки по результатам анализа, который рассматриваем как этап принятия решений относительно различных налоговых аспектов функционирования отрасли сельского хозяйства.

При проведении анализа используются данные инспекций Федеральной налоговой службы по районам, городам, а также данные Управления Федеральной налоговой службы по конкретному субъекту РФ.

При формировании информационной базы в группу исследуемых субъектов необходимо включать всех товаропроизводителей: сельскохозяйственные организации, индивидуальных предпринимателей, крестьянских (фермерских) хозяйств, осуществляющих деятельность в конкретном регионе.

Объектом анализа выступает совокупность параметров налогообложения таких, как уровень, структура, динамика налоговых платежей, уровень, структура и динамика задолженности, показатели контрольно-проверочной деятельности, показатель налоговой нагрузки, налогооблагаемые базы и их структурные элементы, в частности динамика объема производства отрасли, индекса цен, валовой прибыли, налогооблагаемой прибыли и др.

Для проведения анализа целесообразно использование экономико-математических методов с целью выявления зависимости между налоговыми поступлениями и показателями деятельности налогоплательщиков.

Информационной базой анализа налоговых поступлений сельского хозяйства является форма статистической налоговой отчетности 1-НОМ «Отчет о поступлении налоговых платежей в бюджетную систему РФ по основным видам экономической деятельности», анализа задолженности — форма № 4-НОМ «Отчет о задолженности по налогам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему РФ по основным видам экономической деятельности».

При проведении анализа целесообразно учитывать изменение ряда макроэкономических показателей, влияющих на динамику объема поступлений и задолженности, таких, как:

- валовой внутренний продукт, валовая добавленная стоимость и индекс потребительских цен (инфляция), оказывающие прямое воздействие на динамику поступлений; показатели финансового положения сельскохозяйственных предприятий;

- состояние платежей и расчетов в экономике;

- показатель просроченных кредиторской и дебиторской задолженности.

На исполнение обязанности по уплате налогов, помимо платежеспособности предприятия, большое влияние оказывает состояние расчетов в экономики. Так, сельскохозяйственный товаропроизводитель может иметь очень высокий уровень кредиторской задолженности в результате неисполнения обязательств со стороны его основных контрагентов. На уровень кредиторской задолженности, налоговые поступления и в целом на финансовое положение сельскохозяйственных предприятий влияет и своевременность исполнения государством бюджетных обязательств по предоставлению субсидий.

## Анализ формирования налоговой базы и налоговой нагрузки по земельному налогу

Земля, являясь основным фактором производства в сельском хозяйстве, источником продовольствия для населения и сырья для промышленности, считается наиболее сложным объектом оценки. Необходимость в получении достоверной стоимости земельных участков испытывают как государственные, так и муниципальные органы исполнительной власти при управлении земельными ресурсами, проведении рациональной земельной и налоговой политики.

Анализ зарубежного опыта налогообложения показал, что практически во всех странах используются две разновидности исчисления земельного налога: исходя из кадастровой стоимости или по заниженным ставкам от рыночной стоимости земельного участка.

Рыночная стоимость представляет собой цену земельного участка, сформированную под воздействием спроса и предложения. В данном случае на цену земли влияет множество факторов, в том числе и не зависящих от потребительских свойств участка.

Различия в качественных характеристиках и местоположении земельных участков сельскохозяйственного назначения проявляются в полном объеме только в размере земельной ренты. В связи с этим, по нашему мнению, размер земельного налога должен соответствовать земельной ренте или быть пропорционально ниже. В полном объеме земельную ренту учитывает только кадастровая стоимость земельного участка, что влечет за собой необходимость определения земельного налога от кадастровой стоимости, а не от рыночной.

Кадастровая стоимость земель служить основой определения ставок земельного налога в долях от ее величины. Опыт развитых стран свидетельствует о том, что ставки земельного налога можно устанавливать в пределах от 0,1 до 2% от кадастровой стоимости участки, однако в большинстве стран ставка не превышает 1% от кадастровой стоимости.

Земельный налог в развитых странах является основным источником формирования доходов местных бюджетов. Так, в США, Канаде доля земельного налога в доходах составляет 93% и 81% соответственно, в Дании - 56%, в Германии - 72%, в Нидерландах - 51%. Данная практика свидетельствует о необходимости закрепления налога за местным бюджетом для использования средств по целевому назначению на борьбу с эрозией почвы, на восстановление плодородия и другие мероприятия, связанные с рациональным и эффективным использованием земли.

В связи с тем, что цена земли в динамике имеет ярко выраженную тенденцию к росту, возникает необходимость проведения переоценки кадастровой стоимости сельскохозяйственных угодий. Законодательство развитых стран устанавливает сроки, через которые должна осуществляться переоценка земельного налога. В Канаде и США устанавливаются 2-5-летние циклы, во Франции ставки земельного налога или оценочные коэффициенты пересматриваются каждые шесть лет. В России проведение кадастровой оценки сельскохозяйственных угодий осуществляется не реже одного раза в пять лет. Данная цикличность кадастровой оценки сложилась еще в СССР и продолжается до сих пор.

В России земельный налог изначально был введен Законом РСФСР от 11.10.1991 № 1738-1 «О плате за землю» с последующими изменениями и дополнениями. В соответствии с этим законом ставка земельного налога для земель сельскохозяйственного назначения устанавливалась на более низком уровне по сравнению с налогообложением земель несельскохозяйственного назначения.

В Орловской области порядок налогообложения земель также регулировался законом «О плате за землю». Основными целями введения платы за землю являлись:

1) стимулирование рационального использования земель;

2) повышение плодородия почв;

3) выравнивание социально-экономических условий хозяйствования на землях разного качества;

4) обеспечение развития инфраструктуры в населенных пунктах;

5) формирование специальных фондов финансирования этих мероприятий, а также освоение и охрана земель.

Начальные ставки земельного налога в Орловской области были определены с учетом качественных характеристик земель на основе результатов 4-го тура оценки сельскохозяйственных угодий (1987-1989 гг.).

Однако либерализация цен на промышленную и сельскохозяйственную продукцию, развитие инфляционных процессов привели к несопоставимости показателей, заложенных в основу земельного налога, с реальным финансовым состоянием землепользователей. Это связано с тем, что в основу земельных платежей были положены нормативы, установленные в 1991 г., поэтому в современных условиях они не соответствовали экономической ситуации в стране.

Несмотря на ежегодную индексацию ставки земельного налога в зависимости от уровня инфляции, он не выполнял возложенных на него функций. В результате налог составлял незначительную часть в общих налоговых поступлениях и перешел в разряд так называемых в Европе миноритарных налогов, а ставки налога не соответствовали цене на землю и не стимулировали товаропроизводителей к ее лучшему использованию.

Очевидно, что практическая реализация возложенной на систему налогообложения выравнивающей и стимулирующей функции осуществлялась с более низким эффектом или вообще была неэффективна.

В связи с этим появилась необходимость кардинального реформирования земельного налога. При этом основными направлениями совершенствования налогообложения сельскохозяйственных угодий должны были являться:

1) установление налоговой базы в зависимости от величины кадастровой стоимости земельного участка, то есть на основе массовой оценки земель;

2) существенное повышение роли органов местного самоуправления в решении вопросов по восстановлению плодородия почв, рекультивации, борьбы с эрозией и т.д.;

3) унификация системы сбора земельного налога и за счет этого гарантированное пополнение местных бюджетов;

4) установление обоснованных размеров платежей за землю в зависимости только от ценности земельных участков и на этой основе оптимальное регулирование рационального землепользования на территории районов и поселений.

В 2005 г. Налоговый кодекс (НК) РФ дополнен гл. 31 «Земельный налог», однако продолжал действовать и закон «О плате за землю». Это было связано с тем, что во многих субъектах РФ не определена была кадастровая стоимость земли, и данная глава применялась только в городах федерального назначения.

Проведение кадастровой оценки было возложено на Федеральное агентство кадастра объектов недвижимости (Роснедвижимость).

Для создания информационной базы по исчислению земельного налога на основе кадастровой стоимости обеспечивается взаимодействие различных государственных и муниципальных служб (Рисунок 4.7).

## Рекомендации по изменению механизма исчисления единого сельскохозяйственного налога

На современном этапе развития экономики России введение специального налогового режима для сельскохозяйственных товаропроизводителей рассматривалось как инструмент поддержки отрасли, обеспечивающий более льготные условия налогообложения. Однако на протяжении всего исследования автором выделялись недостатки, присущие данному режиму налогообложения. Поэтому представляется целесообразным разработать направления преобразования порядка исчисления единого сельскохозяйственного налога в целях обеспечения экономически обоснованного изъятия средств в бюджет и внебюджетные фонды и сохранения заинтересованности сельскохозяйственных товаропроизводителей в развитии и повышении эффективности производства.

Анализ применения налогоплательщиками специального режима налогообложения позволил определить положительную тенденцию ежегодного увеличения количества организаций и индивидуальных предпринимателей - плательщиков ЕСХН. Популярность данного режима выражалась в существенной экономии на едином социальном налоге, а впоследствии на страховых взносах, однако с 2011 г. нагрузка по уплате страховых взносов увеличилась в связи с ростом тарифов в отношении всех категорий плательщиков. По данным Федеральной налоговой службы России на 1 января 2010 г. на уплату ЕСХН перешли 91,78 тыс. налогоплательщиков, среди них 29,5 тыс. организаций, 62,2 тыс. предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств. Данные о количестве налогоплательщиков, налоговой базе и сумме единого сельскохозяйственного налога по РФ представлены в таблице 5.4.

В 2007 году размер налоговой базы по ЕСХН по РФ увеличился на 78,9% по сравнению с 2006 годом. В 2008 году наблюдается противоположная тенденция, связанная с сокращением налогооблагаемой базы по ЕСХН на 12,4% вследствие кризисных явлений в экономике, однако в результате благоприятных погодных условий в 2009 г. произошел значительный рост налоговой базы на 73%, который привел к увеличению ЕСХН на 33%.

Структура поступлений ЕСХН в разрезе субъектов РФ по Центральному федеральному округу представлена в таблице 5.5.

Суммарный объем поступлений единого сельскохозяйственного налога по Центральному федеральному округу составил в 2006 году 262 442 тыс. руб. В 2007 году данный показатель увеличился на 133 826 тыс. руб. или на 51%. В 2009 году по сравнению с 2008 годом сумма поступлений ЕСХН увеличилась на 22 707 тыс. руб. и составила 346 369 тыс. руб.

Удельный вес поступлений единого сельскохозяйственного налога Орловской области в общем объеме поступлений по областям Центрального федерального округа составлял в 2006 году 2%, в 2007 году показатель вырос на 1,7% и составил 3,7%, в 2009 году сумма поступлений возросла на 12 550 тыс. руб. и составила 6,2% общего объема поступлений единого сельскохозяйственного налога.

Наибольшую долю в поступлениях единого сельскохозяйственного налога по Центральному федеральному округу составляют следующие области: Воронежская область (11,6% - 19,6%), Липецкая область (7,6% -15,3%) и Московская область (15% - 45,4%).

Проведем анализ налогооблагаемой базы по единому сельскохозяйственному налогу за 2007 - 2009гг. в целом по РФ по данным формы № 5 - ЕСХН «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по единому сельскохозяйственному налогу» (таблица 5.6).

Налоговая база по единому сельскохозяйственному налогу в 2009 году значительно увеличилась вследствие роста общей суммы доходов сельскохозяйственных товаропроизводителей на 6,7 % и снижения расходов на 0,6 %. В 2008 году темп роста расходов превышает темп роста доходов на 6,3 %, что сказалось на снижении налогооблагаемой базы на 12,4 %.

Среди плательщиков единого сельскохозяйственного налога на долю организаций приходится более половины исчисленной суммы налога. Так, в 2007 году доля организаций составила 83,6 %, в 2009 году рост составил 33,9%. На протяжении всего исследуемого периода наблюдается рост количества налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей, а также рост исчисленного ими налога: в 2008 году рост составил 14,2%, в 2009 году-31,2%.

Проведем анализ налогооблагаемой базы по единому сельскохозяйственному налогу за 2007-2009гг. по Орловской области (Таблица 5.7).

В 2007-2009 гг. наблюдался рост суммы доходов сельскохозяйственных товаропроизводителей: в 2008 году он составил 2,8 %, в 2009 году - 23,4 %. Параллельно росту доходов, происходил рост расходов на 9,2 % в 2008 году по сравнению с 2007 г., и 4,8 % в 2009 году.

На долю организаций в 2007 году приходилось 88,5 % исчисленного по данным налоговых деклараций налога, остальные 11,5 % относятся к деятельности индивидуальных предпринимателей, число которых составляет 223 ед. В 2008 году сократился удельный вес налогоплательщиков-организаций в сумме исчисленного налога по сравнению с предыдущим годом и составил 65,7 %, что объясняется ростом убытков по результатам деятельности. В 2009 году ситуация кардинально меняется в связи с увеличением доходов налогоплательщиков.

Представим графически соотношение доходов и расходов сельскохозяйственных предприятий Орловской области, а также динамику изменения налогооблагаемой базы по единому сельскохозяйственному налогу за 2007-2009гг. (Рисунок 5.9).

Таким образом, вследствие превышения расходов над доходами в 2008 году резко сократилась налогооблагаемая база по единому сельскохозяйственному налогу на 39,8%. В 2009 году наблюдался значительный прирост доходов сельскохозяйственных предприятий, что повлекло за собой рост налоговой базы на 200,4%. Сельское хозяйство является достаточно нестабильной отраслью вследствие резких изменений показателей доходности и расходов сельскохозяйственных организаций в результате влияния природно-климатических условий и экономической ситуации в стране.

Проведенный анализ позволил установить, что большинство сельскохозяйственных товаропроизводителей показывают убытки по результатам своей деятельности и только в последние годы в некоторых из них наметилась тенденция к получению положительного финансового результата. Причем проблема усложняется тем, что сельскохозяйственные товаропроизводители получают убытки не потому, что плохо работают или их продукция не пользуется спросом из-за низкого качества, а в связи с тем, что, во-первых продукция отечественного производства не может конкурировать с импортной по реальным производственным затратам, во-вторых, из-за нерасторопности правительства в области государственных закупок продовольствия по целевым ценам, что вынуждает производителей продавать продукцию перекупщикам за бесценок.

В ходе анализа мероприятий контрольной работы в отношении сельскохозяйственных товаропроизводителей Орловской области была выявлена негативная тенденция увеличения количества правонарушений в результате сокрытия либо занижения налогооблагаемой базы.

Данные о количестве проведенных камеральных и выездных налоговых проверок сельскохозяйственных товаропроизводителей Орловской области приведены в таблице 5.8.