Сеферова Зухра Сейидуллаховна. Формирование рациональной системы налогообложения сельскохозяйственных организаций : на примере Республики Дагестан : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Сеферова Зухра Сейидуллаховна; [Место защиты: Дагестан. гос. ун-т].- Махачкала, 2009.- 200 с.: ил. РГБ ОД, 61 09-8/3063

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Теоретико-методологические основы налогов и факторы, определяющие налоговый потенциал сельскохозяйственных организаций 9**

1.1. Социально-экономическая сущность налогов 9

1.2. Место и роль налогов в финансово-распределительных отношениях 26

1.3. Экономические и финансовые условия как факторы роста налогового потенциала 42

**Глава 2. Состояние и методические основы совершенствования налогообложения сельскохозяйственных организаций 60**

2.1. Состояние налогообложения и налоговых поступлений в сельском хозяйстве 60

2.2. Земельный налог в системе налогообложения сельскохозяйственных организаций 77

2.3. Применение единого сельскохозяйственного налога и возникновение налоговых обязательств 92

**Глава 3. Основные направления развития системы налогообложения для производителей сельскохозяйственной продукции 112**

3.1. Расширение налогового потенциала сельского хозяйства и формирование оптимальной системы налогообложения 112

3.2. Развитие системы налогообложения сельскохозяйственных организаций на региональном уровне 135

3.3. Направления снижения налоговой напряженности с сельскохозяйственных организаций 159

Заключение 174

Список использованной литературы 181

Приложения 194

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. В системе налогов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет и бюджеты других регионов, формирование рациональной системы налогообложения сельскохозяйственных организаций остается сложной и противоречивой проблемой.

Налогоплательщики предъявляют справедливые претензии к высокому налоговому бремени, поскольку отдают в бюджет немалую часть созданной ими добавленной стоимости, а государство желает обеспечить неуклонное экономическое развитие и потому хочет совершенствовать взаимоотношения с плательщиками налогов в целях полного удовлетворения общественных потребностей. В этих условиях важное значение приобретает оценка современного состояния налогообложения сельхозтоваропроизводителей, определение пределов налоговых изъятий и установления равновесных значений совокупной налоговой нагрузки для создания стабильного финансового состояния налогоплательщиков и реальных доходов бюджетов разных уровней.

Выступая в качестве цены услуг государства, налог должен реализоваться практически определенным способом, требующим нахождения соответствия между ним и развитием экономических субъектов. Заинтересованность государства в максимальной степени налогообложения и товаропроизводителя -налогоплательщика в минимальной налоговой нагрузке достигается только при оптимальном соответствии их экономических условий. В этом аспекте исследование проблемы налогообложения сельскохозяйственных организаций становится актуальным и требует безотлагательного решения.

Степень научной разработанности проблемы. Налоги выступают обязательным звеном экономических отношений, и их место определяется в экономической системе путем выявления рациональных вариантов производства налоговых отчислений и их взимания.

Исследованию сущности налогов, оснований возникновения и порядка исполнения обязанностей по уплате налогов, форм и методов налогового контроля посвящены труды многих ученых и специалистов. Концептуальные проблемы налогов и налогообложения рассматриваются в теоретических работах таких зарубежных экономистов как Д. Риккардо, К. Маркс, Дж. К. Ван Хорн, Дж. М. Кейнс и других. Этим проблемам посвящены труды отечественных экономистов: Вознесенского Э.А., Кулишера И.М., Слуцкой М.И., Соколова А.А., Твердохлебова В.Н., Тургенева Н.И. и других.

Некоторые теоретические и методические вопросы налогов и налогообложения подробно рассматриваются в книгах, изданных Абдулгалимовым A.M., Александровым И.М., Алиевым Б.Х., Архипцевой Л.Н., Горским И.В., Дадаше-вым А.З., Евстегнеевым Е.Н., Кашиным В.А., Миляковым Н.В., Пансковым В.Г., Романовским М.В., Черникой Д.Г., Юткиной Т.Ф. и другими.

Однако для понимания всей глубины этого экономически и общественно значимого явления в экономике агропромышленного производства имеющаяся литература явна недостаточна. Целый ряд вопросов данной проблемы мало

изучен, что занижает роль налогов и их место в экономическом развитии сельских регионов, не обеспечивает выполнение налогами своих функций.

Цель и задачи исследования. В диссертационной работе поставлена цель разработать и совершенствовать методические основы системы налогообложения и определить направления снижения налоговой нагрузки сельскохозяйственных организаций.

Исходя из этой цели в диссертации поставлены и решены следующие задачи:

исследовать принципы формирования и социально-экономическую сущность налогов, определить их роль в распределительных отношениях;

изучить тенденции изменения экономических факторов и налогового потенциала, проанализировать сложившиеся между ними взаимосвязи;

определить современное состояние налогообложения сельскохозяйственных организаций и поступлений налогов в бюджетную систему страны и региона;

обосновать функциональную особенность земельного налога как основу системы налогообложения сельскохозяйственного производства;

установить значимость применения специальных налоговых режимов в сельскохозяйственной деятельности и возможности их совершенствования;

обосновать необходимость внесения некоторых изменений в Налоговый кодекс РФ в части перехода на единый сельскохозяйственный налог для организаций, выпускающих подакцизную винопродукцию.

Предметом исследования являются налоги и налоговые взаимоотношения сельскохозяйственных товаропроизводителей на этапе рыночных преобразований и формирования многоукладной экономики в аграрной сфере.

Объектами исследования стали налоги и сборы с сельскохозяйственных организаций, налоговые отношения, возникающие в процессе функционирования различных звеньев налоговой системы.

Теоретической и методологической основой исследования послужили законодательные и нормативные акты Российской Федерации, Республики Дагестан по проблемам налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей, труды и научные разработки отечественных и зарубежных ученых по исследуемой проблеме, а также материалы научных конференций и семинаров по теме диссертации и отечественной системы налогообложения.

Научная новизна диссертационной работы состоит в определении сущности и роли налогов в распределительных отношениях, разработке и совершенствовании методических положений налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей в современных условиях рыночного хозяйствования.

В процессе проведенных исследований автором получены следующие научные и практические результаты, обладающие новизной:

- разработаны авторские подходы к определению сущности и принципов  
формирования налоговой системы, дана оценка роли налогов в распредели  
тельных отношениях;

- уточнена методика исчисления налогового показателя в виде единого со  
вокупного налога по деятельности, отражающего влияние факторов экономиче  
ского развития на изменение налоговой нагрузки;

- предложен механизм совершенствования ставок земельного налога по  
участкам угодий для обеспечения взаимовыгодных отношений между пользо  
вателями сельхозугодий и органами власти муниципальных образований в сис  
теме формирования доходов местных бюджетов;

обоснована необходимость распространения действия единого сельскохозяйственного налога без применения ограничений по выручке от реализации сельскохозяйственной продукции;

разработаны предложения о необходимости внесения некоторых изменений в Налоговый кодекс РФ, связанные с переходом на единый сельхозналог для сельхозорганизаций, производящих и выпускающих подакцизную вино-продукцию;

предложено установление дифференцированной ставки единого сельскохозяйственного налога в зависимости от уровня экономического и финансового положения.

Теоретическая и практическая значимость диссертационной работы состоит в разработке рекомендаций по оценке современного состояния системы налогообложения сельскохозяйственных организаций и выявлении направлений снижения налоговой напряженности в этой сфере.

Сформулированные в диссертации методические подходы по установлению и взиманию налогов будут способствовать модернизации системы налогообложения сельскохозяйственных организаций и анализа её элементов в учебном процессе по дисциплинам «Налоги и налогообложение», «Специальные налоговые режимы», «Финансы», «Аудит».

Апробация работы. Основные положения и результаты диссертационного исследования докладывались и обсуждались на заседаниях международных и региональных научно-практических конференций, проведенных в 2000-2008 годы в Дагестанской государственной сельскохозяйственной академии, Дагестанском государственном университете, Дагестанском научном центре Российской академии наук, Оренбургском государственном аграрном университете и издавались в профильных центральных и региональных журналах.

Рекомендации, полученные по мере изучения налоговых взаимоотношений сельскохозяйственных организаций, сопоставлены с фактическими материалами УФНС РФ по РД и одобрены ими как имеющие практическую и реальную пользу в развитии воспроизводственных процессов в сельском хозяйстве.

Публикации. По теме диссертационного исследования опубликовано 14 работ общим объемом 2,95 печатных листов.

Структура и объем работы. Структура работы определена исходя из цели и задач, поставленных в данном исследовании. Диссертационная работа состоит нз введения, трех глав, выводов и предложений, списка использованной литературы (183 наименования) и 8 приложений, изложена на 194 страницах, включает 24 таблицы и 6 рисунков.

## Место и роль налогов в финансово-распределительных отношениях

При изучении результата функционирования хозяйственного субъекта за календарный год, то есть всего его валового выпуска, по отношению к которому индивидуальные виды деятельности являются лишь составными частями, и размер начисленных при этом налогов, разумеется, формируемых при действующей системе налогообложения, станет ясно, каким образом совершается процесс образования налогов, какие характерные черты отличают этот процесс, на каком уровне они создаются и какие признаки являются общими для всех видов налогов. Стоимость годового выпуска заключает в себе основную часть налогов, но не в этой форме, как стоимость используемых ресурсов и труда, а в особенном порядке. Этот особенный порядок не изменяет действие элементов факторов воспроизводства и структуру выпускаемой продукции. Получается, что все производственные стадии проходят совершенно независимо по самостоятельным принципам, а налогообложение подключается к ним по вмененным ему методам. Откуда, если не с производства, появляются налоги? Могут ли они создаваться за счет внешних факторов? В каком размере они образуются и на какой экономической и финансовой субстанции?

Очевидно, что исходя из этих вопросов, нам необходимо анализировать систему производства и обращения по известной формуле Д- Т П Т -Д .

Следует отметить, что начальные и конечные стадии кругооборота совершаются чисто на финансовых отношениях. Если в процессе акта Д - Т деньги отдаются за приобретение материалов, то в третьем, наоборот, товар отдается за деньги. Конечно, в первом случае оплачиваем стоимость материалов поставщику, но не задумываемся, что своим денежным актом создаем условие продавцу для уплаты налога. Следовательно, в стоимость приобретаемых ценностей вложены суммы налогов.

Предположим, что материал приобретен, перечислена поставщику определенная сумма денег, которая состоит из стоимости вошедших при их производстве факторов, налогов, добавленных в этом процессе, и прибыли: Д = СПф + Н+Пр , (1) где Д- денежные средства перечисленные поставщику за материалы, руб., СПф- общая себестоимость производственных управленческих факторов, руб., Я- сумма налогов, включенная в себестоимость продукции или в стоимость при реализации материала, руб., Пр - прибыль, предусмотренная от продажи материала, руб.

Таким образом, денежная сумма,, перечисленная поставщику материалов, внутренне состоит из указанных элементов, в данной ситуации не подлежащих выделению на самостоятельные части. Здесь необходимо отметить ещё одно действующее положение, что косвенные налоги не увеличивают реальную стоимость приобретаемых материалов, хотя покупатель уплачивает суммы налогов поставщику вместе со стоимостью приобретения.

Ввиду стоящей перед нами цели мы должны рассмотреть воспроизводство с точки зрения появления присоединяемой суммы налога и определить его место в этом процессе. Следующая стадия кругооборота средств - это непосредственное преобразование ресурсов в продукцию: материалы, а не налоги, отдаются в производство для получения продукции. Если в стоимости материалов ранее содержались налоги, то они вместе с их стоимостью. войдут в себестоимость новой продукции. В установленные для налоговых отношений сроки к этой себестоимости дополнительно присоединяют суммы новых налогов. Например, сельскохозяйственная организация уплачивает земельный налог, сумму которого относят на затраты производства,.то есть на себестоимость продукции. В бухгалтерском учете это четко отражают записью - Дебет счета 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», аналитического счета «Земельный налог». Выходит, что в процесс производства включаются налоги, определенные самим производителем на законной основе и обязывающим его осуществлять эти действия. Теперь мы уже можем, зная этот механизм, довольствоваться тем, что товаропроизводитель имеет основы по возмещению отдаваемой государству суммы. Продавая свой товарный продукт, он превращает добавленную сумму сначала в деньги, а потом, при наступлении установленного срока выполнения налогового обязательства, перечисляет её в бюджет государства.

Таким образом, налоги и сборы, включающие в себестоимость продукции, становятся самостоятельными элементами затрат точно так же как образуются элементы, по материалам, трудовым издержкам производства. Точно так же они возмещаются, как и другие основные элементы производственных расходов. Однако отметим, что суммы полученных налогов производитель не может использовать по своему усмотрению. Если возмещенная стоимость материалов направляется на восстановление производственных запасов для следующего процесса воспроизводства в зависимости от его масштабов, то назначение налоговых платежей заранее определено, а изменить их он не в состоянии и обязательно должны поступать в распоряжение государства. Поэтому этот процесс нельзя объяснить просто путем предположения, что он совершается и необходим конкретный анализ ситуаций.

Если рассматривать производственный процесс и процесс вхождения в. него налогов, то выясняется, что для выпуска продукции включение налогов і в издержки производства абсолютно никакого значения,не имеет. Без семян. пшеницу не производить - это понятно, без удобрений и средств защиты получим её меньше на 1 га, но налогами, сколько бы мы их не дали, урожайность зерновых, продуктивность животных не поднять и не уменьшить. Напротив, если в составе затрат не будет налогов, то станет меньше проблем с размерами затрат и методами их включения в себестоимость. Производство и налоги взаимосвязаны слишком незначительно по содержанию. Наблюдаемое взаимоотношение между масштабами производственных показателей и налоговыми отчислениями обусловлены главным образом объемами реализации выпущенной продукции. Если даже они имеют частичную взаимосвязь и затрагивают какие-то операции производства с помощью налоговых действий (путем применения налоговых кредитов, инвестиций и других), то они представляют собой не прямые к производству относящиеся факторы, а косвенные, действующие через оборотный капитал, имеющий непосредственную взаимную связь.

Далее отметим, что в последней стадии кругооборота Т -Д в товарной продукции, вернее в её стоимости, сидят суммы налогов, вошедшие как на второй, так и на третьей стадиях формирования налогов. Здесь налог может функционировать как один из элементов процесса обращения постольку, поскольку на этой стадии больше дополняющих стоимость товара факторов (коммерческие расходы разных видов). Кроме того, этот процесс носит данный характер по отношению к ситуации, когда производитель товара передает его покупателю не ниже реальной стоимости, образуемой и без налога. Дополнение этой стоимости ещё налогом позволяет государству получить ещё один источник дохода. Размер последнего зависит от качественных и количественных параметров процесса реализации и свидетельствует об объективной экономической природе такого механизма. Поясним это на примере.

Допустим, в процессе производства выпущена продукция по себестоимости на 100000 руб., из которой 1000 руб. налоги, что составляет 1,0%. При реализации её дополнительные расходы составили 10000 руб., косвенный налог предусмотрен величиной 10 пунктов. Общая стоимость продукции с преду смотренной рентабельностью 25% составляет 137500 руб. (100000+1000+(110000x25:100)). Покупателю предъявляется для- оплаты сумма с налогом на 151250 руб. (137500+(137500х10:100)). После прохождения процесса реализации производитель продукции получает налоги на суммы 1000 руб. и 13750 руб., включенные в её стоимость, и уплачивает в бюджет. Следовательно, стоимость продукции заключает в себе, во-первых, налоги входящие в стоимость потребленных материалов, во-вторых, налоги, включенные в состав производственных затрат, в-третьих, налоги, отнесенные на процесс обращения продукции. На первый взгляд представляются все эти операции проходящие как в обычных условиях и совершаемые должным образом. Размер налога тем больше, чем больше стоимость реализованной-продукции. Отсюда, государству доход приносят в крупных размерах и часто те товаропроизводители, которые владеют большим товарным капиталом.

Более конкретный анализ места налогов на начальных этапах их формирования показывает, что не все стадии одинаково сопровождаются налогами. Если на стадии снабжения товаропроизводитель уплачивает суммы налогов, включенные в стоимость материалов при производстве и продаже их покупателю, то в последующих двух стадиях он сам присоединяет определенные суммы налогов к затратам в зависимости от видов осуществляемых действий. Значит, каждый производитель товаров, с одной стороны, выполняет операции по уплате налогов, а с другой стороны - включению их в стоимость производимой и продаваемой продукции

## Земельный налог в системе налогообложения сельскохозяйственных организаций

Земельный налог традиционно относится к местным налогам, хотя по своему экономическому содержанию ближе к ресурсным налогам, базирующимся на рентной основе. Но поскольку с его помощью формируется доходная база муниципальных образований, в связи с этим его определили к местным налогам. Налог является- прямым и взимается с собственников земельных участков исходя из их кадастровой стоимости.

В условиях плановой советской экономики его не применяли, считая землю общенародным достоянием государства. Земельный налог был установлен в связи с переходом на рыночную экономику и формированием новых научных подходов к решению налоговых проблем. Статья 21 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», а также Закон РФ от 11 октября 1991 г. № 1738-1 «О плате за землю» и имевший последующие изменения до конца 2003 г., положил начало применения закона. В статье 1 Закона «О плате за землю было установлено, что использование земли в РФ является платным. Формами платы являются: земельный налог, арендная плата, нормативная цена земли (18, с. 403).

В последние четыре года в России произошли кардинальные изменения в системе налогообложения сельскохозяйственного производства и одним из направлений происшедших реформ следует считать принципиальный подход к решению проблемы землепользования. Важно было полностью раскрыть экономическое и финансовое содержание данного налога, чтобы обеспечить не только фискальную, но и стимулирующую его функцию. Для понимания всей значимости изменений в земельном налоге необходим всесторонний подход к проблемам его исследования. Прежде всего, отметим, что повышение роли земельного налога связано с определением задачи земельной собственности. Процессы создания новых организационно-правовых форм собственности и хозяйствования экономических субъектов для сельскохозяйственного производства продолжаются. Это дает возможность судить о распространении различных вариантов налога на землю, недвижимость, капитал и т.д.

Вместе с тем на нынешнем этапе развития применение кадастровой стоимости в качестве базы для исчисления земельного налога создает стимул эффективного использования земли, что имеется в виду размещение производства в лучших по оценке земельных угодиях и более рациональное их применение в сельскохозяйственной деятельности. Такие отношения к использованию земли раньше не существовали, а если даже появлялись, то в результате принятия административных мер и жесткого подхода к решению проблемы. Теперь собственник, без принуждения, самостоятельно оценив, ситуацию по использованию земли, вправе производственные объекты размещать с учетом кадастровой,стоимости земельных участков. Первоначально подготовленные положения по земельному налогу, в связи с переходом на рыночные условия хозяйствования, полностью не соответствовали требованиям многоукладной экономики и содержали определенные недостатки. Например, Федеральный закон № 1738-1 от 11 октября 1991 г. «О плате за землю» не только не раскрывал рыночные нормы, но имел даже взаимоисключающие методологические подходы. Так, в статье 2 этого закона указывается, что целью введения платы за землю является стимулирование рационального использования, охраны и освоения земель, повышения плодородия почв, выравнивание социально-экономических условий хозяйствования на землях разного качества и т.д. (14, с. 4), а в статье 3 этого же закона,приводят, что размер земельного налога не зависит от результатов хозяйственной деятельности собственников земли, землевладельцев, землепользователей, устанавливается в виде стабильных платежей по результатам деятельности.

Самым ценным новшеством в этой проблеме стало отражение в статье 65 Земельного кодекса понятия «кадастровая стоимость земельного участка» (5, с. 52). Её значение в основном состоит в том, что землепользователи могут более объективно судить о качестве земельных угодий, вероятной цене продажи или уверенно вести свою деятельность, представляя вложения на улучшение используемых участков земли. Сравнивая кадастровую стоимость различных сельхозугодий с осуществляемыми затратами, они устанавливают ценность земельных участков, их достоинство и важность в решении не только производственных задач, но и задач регионального характера использования.

Как справедливо отмечает Котляров М.А., кадастровая стоимость - это разновидность массовой долгосрочной- оценки стоимости земельного участка, отражающая рыночные представления о ценности земельного участка (126, с. 49). Кадастровую и рыночную стоимости нельзя, приравнивать, так как они имеют существенные отличия, вытекающие из массовости земельных участков, но не охватывающих кадастровыми кварталами. Кроме того, кадастровая стоимость устанавливается на определенный период, а рыночная стоимость определяется в течение незначительного промежутка времени. Помимо указанного, кадастровая стоимость определяется с целью развития налогообложения, она в основном носит налогообразуемый целевой характер. Что касается рыночной стоимости, то её назначение состоит в установлении реальной стоимости земли на данное время, удовлетворяющей сторонников коммерческой сделки. В Земельном кодексе Российской Федерации в ст. 66 п. 3 отмечено, что в случаях определения рыночной стоимости земельного участка кадастровая стоимость земельного участка устанавливается в процентах к его рыночной стоимости (38, с. 52). Данное положение; на.наш взгляд, носит сомнительный характер и это потому, что в случае установления рыночной стоимости ниже определенной" кадастровой, смогут ли изменить последнюю - это, во-первых. Во-вторых, не является ли рыночная стоимость в этом же случае умышленно установленной по договоренности с независимым оценщиком по заниженным нормам.

Кадастровая стоимость, как известно, определяется с учетом многих оценочных показателей. Её действительность и реальность зависит от правильного их применения. Кроме того, она не может учитывать индивидуальные особенности различного назначения земельных участков, и все разновидности экономического и социального значения даже одного вида угодий, но во всех местах его расположения. Таким образом, она должна быть распространена не только по определенным земельным кварталам, но и внутри них по отдельным земельным участкам.

Вопросы определения кадастровой стоимости, как налоговой базы земельного налога, в.целом известны. Методологические аспекты её применения для расчета налога изложены в Налоговом кодексе и комментариях к нему. Но для выведения величины налога одна кадастровая стоимость недостаточна. Нужно использовать и другие элементы налогообложения и прежде всего налоговую ставку. Здесь Налоговый кодекс регламентирует органам местного самоуправления предельные уровни ставок земельного налога, распределив их на две группы:

1) налоговая ставка, не превышающая 0,3% в отношении земельных участков, отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения, используемых для сельскохозяйственного производства, приобретенных для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также данного хозяйства;

2) налоговая ставка 1,5% в отношении прочих земельных участков.

Они должны быть установлены представительными органами муниципальных образований дифференцированно в зависимости от категории- земель и земельных участков (39, с. 823-824).

Отметим теперь проблемы, с которыми сталкиваются практически все муниципальные образования субъектов Российской Федерации, в том числе и Республики Дагестан при определении земельных ставок.

Прежде всего, следует подчеркнуть, что при их установлении необходимо не просто механически вводить эти ставки в муниципальные положения или законодательные акты, а обосновать их уровень в финансовом аспекте и в целом экономически. Обоснования должны быть подтверждающими справедливость применения утвержденных ставок основаниями. Ведь каждое муниципальное образование носит достаточно много особенных отличий, связанных с использованием земельных угодий, особенно сельскохозяйственных.

Поскольку ключевым направлением экономической политики в развитии агропромышленного комплекса является рациональное использование земельных ресурсов, то не учитывать исключительную важность данной, проблемы в.формировании налоговой базы невозможно:

За годы проводимых экономических преобразований как в республике, так и в других регионах, произошли значительные изменения в. перераспределении земель между различными землепользователями. Так, в Республике Дагестан образовано свыше 40 тыс. крестьянских фермерских хозяйств (КФХ), около 400 тыс. личных подсобных хозяйств (ЛПХ), функционируют 670 сельскохозяйственных предприятий. Средний размер земли, закрепленной за одним КФХ, составляет 4 га, в ЛПХ это равно 0,25 га, а в сельхозпредприятиях - 2783 га.

## Расширение налогового потенциала сельского хозяйства и формирование оптимальной системы налогообложения

Развитие сельского хозяйства со сложившимися формами хозяйствования и собственности, а также постоянно набирающий темпы процесс всеобъ-емлемости экономики принуждают территории и предприятия искать малоизвестные современные способы упорядочения отношений в налоговой сфере. В отличие от предыдущих периодов сегодня стало очевидным свободное движение капитала и рабочей силы, появление новых. моделей бизнеса и управления деловыми операциями, что: все более затрудняет осуществление контроля за соблюдением налогового законодательства в национальных масштабах.

Искусство планирования налоговых изменений в направлении формирования далеко идущих целейзаключается-в.согласованном сочетаниитеориии-практики налогового-производства. Конкретные направления-развития налоговой системы определяются исходя из следующих целей:

1) хозяйствующие субъекты как налогоплательщики принимают концепцию новой системы налогообложения, используют её для улучшения механизма расчета и уплаты налогов;

2) государственная власть способна в финансовом отношении выполнять, эти концептуальные установки.

Отсюда следует, что при осуществлении преобразований в системе налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей необходимо. руководствоваться теми принципами, которые способствуют развитию сельского хозяйства и увеличивают налоговые поступления в доход государства. Данное положение должно становиться основным направлением, побуждающим стимулы к принятию налоговых изменений. Если рассматривать пройденный период рыночного хозяйствования, то можно заметить существование высокой налоговой нагрузки сельхозтоваропроизводителей на начальных стадиях его становления и стремление сделать её справедливой и эффективной на последних этапах развития.

Специальные налоговые режимы в этом отношении стали налоговыми новациями, позволяющими совершенствовать систему налогообложения и учитывать основные особенности развития отраслей экономики. Для сельскохозяйственного производства усовершенствованная, налоговая система оказалась простой и близкой к принятию, а также подходящей для отрасли по уровню развития.

Налогооблагаемый процесс, хотя и включает несколько обязательно необходимых элементов, является процессом, больше всего связанным, с налоговой базой и ставками налога, то»есть это есть, процесс, результатом которого является формирование применимого налога.. Процесс налогообложения охватывает, прежде всего процесс определения его объектов. Их правильный подбор и применение показывает отсутствие серьезных проблем, как с начислением, так и с расчетами по налогам, уплачиваемым с признанных объектов. Изменение объектов налогообложения и их налоговых баз обязательно приводит к изменению налоговых сумм и тех элементов, при посредстве которых осуществляется индивидуальное налогообложение. Оно должно способствовать упрощению налогового производства, обеспечиваемого на основе исключения сложных документальных оформлений, уточнений и дополнений, производимых часто налоговыми службами. Очень важно, чтобы формируемые в такой системе взаимоотношения стали менее конфликтующими- для налогоплательщиков, снижающими административные издержки, реализующими свободно те финансово-экономические достижения; которые сложились у субъектов хозяйствования на данном этапе развития.

Практика налоговых преобразований подтверждает о том, что налоговые изменения, не текущие, а основательные, базируются на двух группах условий, формирующих эти обстоятельства. Первая группа условий связана с появлением серьёзных недостатков в исчислении и уплате налогов, неполным учетом тех особенностей периода хозяйствования, которые снижают резко интерес к дальнейшему осуществлению принятой деятельности. Содержание таких условий является не всегда и не сразу проявляемым. Они приняты на начальном этапе и ориентируют на оперативное и ускоренное решение финансовых проблем государства через налоги. При этом формируются дополнительные налоговые базы, независимо от экономического положения товаропроизводителей. Это понятно, так как первозданная налоговая система всегда имела определенные недостатки. В противовес этой группе существует вторая группа условий, благоприятно воздействующая" и приносящая успех при любых ситуациях развития. Однако они требуют времени, глубокого осмысления всех сторон налогообложения, результативности и хозяйственного развития. Для. данной группы условий важна стабильность в экономике и постепенное продвижение налогообложения к уровню, близкому к оптимальному. Налоговая база при этом увеличивается, растет интерес к расширению воспроизводственных процессов.

При преобразовании налоговой системы в сельском хозяйстве, как наблюдается, ставилась одна задача - стимулирование бизнеса в этой отрасли путем исключения из нее высоких фискальных требований, препятствий по уходу от уплаты налогов, а также за счет роста доходов сельхозорганизации данной местности. Кроме того, необходимо четко рассчитать ближайший эффект, формируемый при условии роста налогового потенциала, проследить за изменением налоговых поступлений. Любая сельхозорганизация ставит перед собой относительно развития ключевые вопросы:

1) расширить производственные базы, увеличить объемы производства продукции и добиться определенной экономической эффективности;

2) выполнить законно возникающие в ходе осуществления этой деятельности обязательства, в том числе и по налогам и сборам..

Вполне реально, что хозяйствующие субъекты не всегда и не в полном соответствии с внешними факторами считают свои доходы и потенциал, увеличивающий налоговые отчисления. Система производственного развития одновременно связана с получением базы для налогового развития. От правильности и своевременности определения взаимной связи между ними зависит успех дальнейших изменений в налогообложении. Для установления конкретных нормативных элементов большое значение имеет изучение вопроса о перспективах финансовых поступлений товаропроизводителя данной отрасли.

Следует иметь в виду и учитывать при определении системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей тех обстоятельств, что ни В( одно время, ни одна налоговая служба при всех используемых, ими методах налогового контроля не смогли полностью выявить все потоки движения ресурсов, контролировать формирование доходов и их использование. Поэтому вопросы формирования налогооблагаемой базы и налогового потенциала остаются одними из самых актуальных среди стоящих перед хозяйствующими субъектами в настоящий момент.

Методологические положения современной налоговой науки и практики должны быть пересмотрены в целях обеспечения большей коррелируемости в сферах производства и налогообложения. Теоретические положения сегодня таковы, что налогообложение должно сопутствовать и содействовать эффективному хозяйствованию, улучшать систему отношений - предприятие и налоговая система. Предпосылкой интеграции этих сфер должны служить последовательно обеспечиваемый экономический рост и соответствующая этому финансовая устойчивость, поскольку налоговые поступления определяются ими. Когда налоги формируются, прежде всего, обращаются к налоговому потенциалу, его изменениям и ставке. Эта область интересов налогоплательщиков, производителей продукции, пока они ресурсы товаропроизводителя. Когда налоги перечислены в бюджет, они становятся бюджетными ресурсами, представляющими интересы государства. Налоговый потенциал определяет для товаропроизводителя размеры уплачиваемых налогов, а для государства — будущие доходы. Отсюда следует, что формирование возрастающего налогового потенциала, выступает ключевым направлением экономико-финансового и бюджетно-налогового регулирования. Именно возрастающий налоговый потенциал (ВНП), обеспечиваемый комплексом мероприятий экономико-финансового развития, своим темпом роста может оказать воздействие, которое способствует увеличению налоговой базы и суммы налога1 при действующей же налоговой ставке. Экономико-финансовый блок включает в сельхозорганизациях доходы за минусом расходов, доходы работников, размеры земельных угодий, мощность транспортных средств и т.д., то есть — те экономические и финансовые показатели, которые используются при расчете того или иного вида налога.

Каждый хозяйствующий субъект считает самостоятельно будущие доходы и по установленной НК РФ методике суммы уплачиваемых налогов. В рамках такого подхода товаропроизводители заинтересованы не столько в повышении собираемости налога, сколько в увеличении доходов, капитала, расширении производственной базы. Поэтому в подобной практике необходимо придерживаться определенной пропорциональности между возрастающим налоговым потенциалом, налоговыми суммами и получаемыми доходами.

## Направления снижения налоговой напряженности с сельскохозяйственных организаций

Налогообложение деятельности сельскохозяйственных организаций означает сосредоточение производственных ресурсов на выпуск продукции отраслей сельского хозяйства, формирование доходов, соответствующих данному этапу развития, и обеспечение в целом кругооборота средств. Производство и продажа продукции являются основными предпосылками возникновения определенного уровня финансового состояния, способного финансировать все мероприятия, связанные с их осуществлением-, и платежные обязательства, возникающие по налогам и сборам и другим хозяйственно-финансовым операциям. Нынешний этап экономического развития открывает в налогообложении новую концепцию его применения.

Изучение отдельных аспектов налогового производства в сельском хозяйстве предусматривает улучшение их действий в отношении субъектов хозяйствования» отрасли, обеспечение структурной мотивации с позиции фор-мированиЯ методологии становления стратегии распределения совокупной налоговой нагрузки не только по экономически однотипным предприятиям, НО и отраслям и территориям, основывающимся на принципах федерализма. Особый интерес при этом приобретает изучение проблем снижения налоговой напряженности не путем уменьшения налогов вообще в количественном и качественном отношении, а разумно, как следует, перераспределив налоговую нагрузку с учетом воспроизводственной возобновляемости оборотов финансовых ресурсов на уровне сельскохозяйственных организаций.

На необходимость и целесообразность применения на определенных этапах экономического развития особых приемов, способных поднять экономику отраслей за счет повышения активности отдельных финансовых рычагов и методов их применения, указывает состояние функционирования и наилучшего использования сложившихся условий сельскохозяйственных организаций. В Российской Федерации с укреплением экономического оптимума в рыночном хозяйствовании возникли возможности осуществления, в налогообложении специальных действий, с помощью которых создаются временные условия на восстановление финансовой способности у организаций собрать достаточный капитал.

Исследование процессов налогообложения в отрасли сельского хозяйства предполагает ещё обнаружение слабо поддающихся в общих результатах недостатков, подлежащих устранению. Необходимо выяснить, как товаропроизводители выполняют свои обязательства по налогам при наличии факторов, не позволяющих создавать финансовую стабильность, вскрыть и изучить их влияние, разработать программу и мероприятия по изолированию их от воздействия негативных экономико-финансовых явлений.

Финансовое состояние сельскохозяйственных организаций при определении будущего налогового развития принимается за основу как основной фактор. Непрерывное его изучение необходимо, чтобы вносить корректировки в принимаемые управленческие решения по формировавшимся налогам, видам собственного капитала и другим обязательствам. Использование при этом рекомендуемой учеными и апробированной на практике методики оценки налоговой нагрузки способствует не-только установлению уровня её осуществимости, но и финансового положения, в котором находятся сельскохозяйственные организации региона, обеспечению единого подхода в налогообложении по хозяйствующим субъектам аграрного производства. Каждое аграрное предприятие способно самостоятельно тоже определить положительные действия и недостатки в изменении налоговых отношений и финансовой стабильности.

Сегодня никто не отвергает неблагоприятные условия начального этапа перехода к рыночным отношениям особенно для сельскохозяйственного производства, от воздействия которых оно оказалось в очень трудном, требующем больших усилий для поправления финансового положения. Как отмечает большинство экономистов, за короткое время сельскохозяйственные организации лишились собственного производственного потенциала и многие из них стали на пороге банкротства. Среди сельхозпредприятий объявились ликвидированные, преобразованные в другие формы хозяйствования и изменившие свою специализацию и компактность развития. Эти процессы глубоко затронули их экономику, особенно финансовое положение организаций, и, когда отрасли сельского хозяйства очутились в затруднительном для дальнейшего развития положении, начались действия, направленные на исправление ситуации.

Анализ показывает, что чрезмерно многократный рост цен за прошлые годы на нефтехимическую продукцию,- сельскохозяйственную технику и на электроэнергию,.способствовал этим отраслям из-за диспаритета цен и неэквивалентного обмена извлечь средства сельскохозяйственных организаций по разным оценкам экономистов более чем на 500 млрд. рублей.

Финансовое положение продолжалось ещё больше усугубляться- из-за налоговой системы, построенной вначале без учета специфики сельского хозяйства и направленной на изъятие средств вне зависимости от наличия реальных источников. Bt период становления налоговой системы в Российской Федерации в 1992-94 гг. за несвоевременную-уплату налоговых платежей w взносов во внебюджетные фонды начислялись пени в среднем 0,3% за каждый день от просроченной? суммы задолженности. Для сравнения отметим, что в настоящее время пеня начисляется в размере 1/300 части учетной ставки ЦБ РФ или в 10 раз ниже. Таким образом, у сельскохозяйственных товаропроизводителей образовалась-огромная кредиторская задолженность, которая превышает сумму выручки. Надо отметить, что в 1998 году, понимая1 необоснованные начисления пеней по платежам в бюджет, постановлением Правительства РФ от 09.06.1998 г. № 576 «О начислении пеней и порядке пересчета задолженности юридических лиц по уплате пеней» была в 5-ти кратном размере сложена сумма начисленных пеней, а по взносам во внебюджетные фонды осталась не уменьшенной.

Кроме того, отсутствие доступных кредитов на временное пополнение недостатка собственных оборотных средств и сокращение бюджетных вложений в сельскохозяйственное производство привело к огромной закредито-ванности сельскохозяйственных товаропроизводителей (табл. 24).

Как показывают данные таблицы 24, кредиторская задолженность с 1999, года по 2007 год превышала сумму выручки в-среднем на 13,8%. Средний темп роста первого показателя составляет 14,5%, а стоимости реализованной продукции - всего 13,2%. Следовательно, при таких темпах увеличения объемов продажи продукции сельхозпредприятия республики не будут в состоянии обеспечивать ожидаемую платежеспособность. Формирование кредиторской задолженности сверх нормального уровня означает, что выпуск и продажа продукции осуществляется даже при очень низкой финансовой обеспеченности и скромных финансовых результатах (93,9 тыс. руб. прибыли в расчете на 1 предприятие).

Кредиторская, задолженность за 1999-2007 гг. превышает дебиторскую более чем в 3,6 раза. Как правило, данное превышение свидетельствует о неудовлетворительной платежеспособности и- низкой обеспеченности сельхозорганизации собственными оборотными средствами. Все это приводит в конечном итоге к тому, что сельхозорганизации оказываются не в состоянии своевременно осуществлять налоговые платежи, возвращать займы и кредиты, а также в установленные сроки выплачивать заработную плату.

В силу этих причин более 40% сельскохозяйственных организаций стали неплатежеспособными, хронически убыточными и с нерациональной структурой активов.

Своевременное выявление несовершенства действующего механизма и их исправление, восстановление ресурсов и повышение активности труда в действующих и во вновь созданных субъектах хозяйствования также является важным мероприятием на пути достижения стабильности в экономике отрасли. Производительная и эффективная работа предприятий аграрного сектора способна поддержать не только собственное благополучие, но и государственное. Необходимо анализировать имевшие потери в сельском хозяйстве в период преобразований, их объемы и способы оказания помощи, варианты ускорения процессов; формирования! капитала и устойчивого их экономического положения для дальнейшего развития:

Кризис неплатежей на протяжении ряда лет приводит в упадок- и разрушает экономику сельского хозяйства в целом. Проблемой современного этапа развития аграрных предприятий является экономическое обновление и восстановление их платежеспособности, обеспечение стабилизации производствами эффективного управления;.Положительную роль;в этом направлении» играет проведенная;реструктуризация;долгов по-платежам в бюджет и-внебюджетные:фонды в,соответствии?с Федеральным законом РД«0 финансовом; оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей» от 09.07.2002: г. № 83-ФЗІ.. При этом произведена: реструктуризация: долгов с предоставлением отсрочек, и- рассрочек на 4-7 лет в зависимости от финансового состояния хозяйствующих субъектов.