

На правах рукописи



Гончаренко Галина Александровна

**СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ
РОССИИ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ**

Специальности:

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

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Москва - 2010

Работа выполнена на кафедре агроэкономики экономического факультета Московского государственного университета имени М.В.Ломоносова.

Научный руководитель	доктор экономических наук, профессор Киселев Сергей Викторович
Официальные оппоненты	доктор экономических наук, профессор Папцов Андрей Геннадиевич кандидат экономических наук, доцент Карпова Галина Николаевна
Ведущая организация	Российский государственный аграрный университет – МСХА им. К.А. Тимирязева

Защита диссертации состоится «23» декабря 2010 года в 15-00 часов в ауд. 429 на заседании диссертационного совета Д 501.001.08 при Московском государственном университете имени М.В. Ломоносова по адресу: 119991, ГСП-1, Москва, Ленинские горы, д.1, стр.46, 3-ий гуманитарный корпус.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке им. А.М. Горького II-го учебного корпуса гуманитарных факультетов МГУ имени М.В. Ломоносова.

Автореферат разослан « ____ » _____ 2010 года.

Ученый секретарь
Диссертационного совета Д 501.001.08
кандидат экономических наук, доцент

Р.А.Ромашкин

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

АКТУАЛЬНОСТЬ ТЕМЫ ИССЛЕДОВАНИЯ. Сельское хозяйство относится к числу отраслей, традиционно подверженных активному государственному вмешательству даже в условиях рынка. Это проявляется, в частности, в особых условиях налогообложения, налоговых льготах и преимуществах по отдельным видам налогов, применении специального режима налогообложения.

Налогообложение сельского хозяйства постоянно реформируется, однако это не гарантирует его совершенства. Нестабильность, сложность и неоднозначность налогового законодательства, выраженный фискальный характер (при подавлении роли регулирующей функции налогообложения), недостаточное использование налоговых механизмов в целях стимулирования инвестиционной, инновационной и предпринимательской активности, расширения производства, не позволяют налоговой системе с полной эффективностью выполнять свои функции в сельском хозяйстве.

Данные обстоятельства обуславливают актуальность разработки научных и организационных мер по усилению стимулирующей функции налогообложения в сельском хозяйстве, опирающихся на системный анализ существующих механизмов налогового регулирования и введение новых механизмов с учетом соответствия и согласованности планируемых изменений всему комплексу институциональных факторов, обуславливающих специфические особенности развития сельского хозяйства России.

СОСТОЯНИЕ ИЗУЧЕННОСТИ ТЕМЫ. Вопросам налогообложения традиционно уделяется много внимания как зарубежными, так и отечественными учеными.

Работы М. Борисова, А. Брызгалина, Е. Евстигнеева, В. Панскова, М. Романовского, Д. Черника, Т. Юткиной и др. представляли интерес для данного исследования в части рассмотренных в них теоретических аспектов и общих подходов к налогообложению, а работы классиков Дж.М. Кейнса, Ф. Кенэ и др., а также современных ученых К. Ангелополоса, А. Дадашева, Дж. Ю. Стиглица и др. – в части вопросов регулирования экономических процессов с помощью механизмов и инструментов налогообложения.

Проблемам и особенностям аграрного налогообложения в развитых странах посвящены работы Дж. Беккера, Н. Стерна, Х. фон дер Фейн, Б. Хилла, Дж. А. Хорнера, Р.Г. Чемберса, специфика налогообложения сельского хозяйства в развивающихся странах и в странах с переходной экономикой нашла свое отражение в работах Е. Ахмада, К. Р. Х. Гордона, С. Розелле, М.Х. Хана.

Происшедшие в России радикальные рыночные преобразования и системная трансформация налогообложения АПК послужили основой для масштабной научной разработки комплекса проблем в этой области.

В разное время исследованием особенностей налогообложения предприятий аграрного сектора АПК занимались российские экономисты С. Абанина, Е. Забегалова, Н. Зарук, Н. Касторнов, В. Катаев, Н. Малышева, В. Нечаев, М. Пьянова, Ю. Рыманов, Е. Серова, В. Узун, Л. Хоружий, Н. Шагайда, Е. Шаповал, А. Шулимов и др.

На примере отдельных регионов России проводились исследования налогообложения сельскохозяйственных предприятий в диссертациях О. Завгородней, О. Карпенко, П. Трубицына, А. Хлопова, и др.

Вместе с тем ввиду быстрых изменений общей экономической ситуации, продолжающихся в отрасли преобразований многие теоретические и методологические вопросы требуют дополнительного исследования, а практика – более совершенных инструментов налогообложения.

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

Для достижения данной цели были поставлены следующие задачи:

- систематизация существующего научного знания об экономической сущности налогообложения и его особенностях в сельском хозяйстве;
- обобщение практики налогообложения аграрного сектора экономики в современной России;
- анализ структуры и динамики налоговых платежей в сельском хозяйстве, степени влияния уровня налоговой нагрузки и применения налоговых льгот на экономическое положение сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- оценка экономического эффекта и эффективности введения единого сельскохозяйственного налога, включая эффекты второго порядка, возникшие на стадии его практического применения;
- определение роли налоговых инструментов в стимулировании экономического развития сельского хозяйства России;
- разработка рекомендаций по совершенствованию механизма налогообложения с целью его соответствия задачам экономической политики государства в сельском хозяйстве.

ПРЕДМЕТ И ОБЪЕКТ ИССЛЕДОВАНИЯ. В соответствии с обозначенными целью и задачами объектом исследования была определена система экономических отношений, в которые вступают сельскохозяйственные товаропроизводители в процессе осуществления хозяйственной деятельности, а предметом исследования – существующая система налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей в Российской Федерации.

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ИССЛЕДОВАНИЯ. Теоретической основой исследования послужили работы российских и зарубежных экономистов, посвященные вопросам налогообложения сельскохозяйственных производителей и особенностям налоговой политики в АПК.

В работе использованы метод исторического и сравнительного анализа, методы оценки экономической политики (policy analysis и policy evaluation method), описательный, абстрактно-логический, аналитический, экономико-математические методы, методы налоговой статистики.

Информационной основой исследования послужили законодательные и иные нормативно-правовые акты Российской Федерации, информационные материалы Министерства сельского хозяйства РФ, Министерства финансов РФ, Министерства экономического развития РФ, Федеральной налоговой службы РФ, данные Федеральной службы государственной статистики РФ, финансовая отчетность отдельных предприятий АПК и зарубежные источники.

НАУЧНАЯ НОВИЗНА ИССЛЕДОВАНИЯ состоит в следующем:

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

1. Систематизированы основные особенности налогообложения в сельском хозяйстве, показано фактическое отсутствие реализации стимулирующей функции налогообложения в России;
2. Выявлена степень влияния налогообложения, как одного из фискальных институтов, в частности уровня налогового бремени и налоговых льгот, на экономическое состояние сельскохозяйственных товаропроизводителей РФ;
3. Дана оценка эффективности и экономического эффекта введения единого сельскохозяйственного налога;

4. Разработаны рекомендации по совершенствованию системы налогообложения и налоговой политики в сельском хозяйстве, основой которых выступали особенности развития сельского хозяйства РФ.

По специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит:

5. Проведена комплексная оценка количественных показателей и качественных характеристик современной системы аграрного налогообложения РФ;

6. Обоснована необходимость усиления природоохранной составляющей налогообложения в сельском хозяйстве и введения экологических налогов.

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ И ПРАКТИЧЕСКАЯ ЗНАЧИМОСТЬ ИССЛЕДОВАНИЯ.

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

АПРОБАЦИЯ И ВНЕДРЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ ИССЛЕДОВАНИЯ. Результаты данного исследования применяются в учебном процессе в курсах «Аграрная экономика» и «Сельская экономика» на экономическом факультете МГУ им. М.В. Ломоносова, а также были использованы в работе над учебным пособием. Кроме того, основные методологические разработки, составляющие научную новизну исследования, могут быть использованы в практической работе Департамента финансов и бюджетной политики Министерства сельского хозяйства РФ и Федеральной налоговой службы РФ с целью совершенствования механизмов налогового регулирования сельского хозяйства.

По теме диссертации опубликовано 11 научных работ общим объемом более 6 п.л. машинописного текста.

СТРУКТУРА И ОБЪЕМ РАБОТЫ. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка научной литературы.

Цели, задачи и логика работы определили ее структуру:

Введение

Глава I. Объективные основы налогообложения и его особенности в сельском хозяйстве

1.1. Экономическая природа и сущность налогообложения

1.2. Особенности налогообложения в сельском хозяйстве

Глава II. Развитие и современное состояние налогообложения в сельском хозяйстве России

2.1. Законодательная практика налогообложения сельскохозяйственных производителей в России

2.2. Величина, структура и динамика налоговых платежей в сельском хозяйстве в условиях применения различных налоговых режимов

2.3. Влияние налогообложения на экономическое положение сельскохозяйственных товаропроизводителей

Глава III. Направления совершенствования системы налогообложения в сельском хозяйстве

3.1. Стратегия налоговой политики государства в сельском хозяйстве

3.2. Общие принципы совершенствования системы аграрного налогообложения в России

Заключение

Список литературы

II. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ И ЗАЩИЩАЕМЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

1. Основные особенности налогообложения в сельском хозяйстве

Особенности сельскохозяйственного производства связаны с объективными условиями, не играющими значительной роли для большинства других отраслей. Зависимость от природных условий, сезонность, невысокий уровень доходности, нерегулярность поступления доходов оказывают значительное влияние на организацию и эффективность отрасли, обуславливают порядок налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей.

При формировании системы аграрного налогообложения они учитываются следующим образом: зависимость производства от природных условий предполагает высокий риск получения убытков, что обуславливает необходимость наличия в налоговой системе дополнительных возможностей, таких как отсрочка налоговых платежей, налоговый кредит, перенос убытков на будущие налоговые периоды. Сезонность производства и неравномерность получения дохода в течение года определяет использование длительного отчетного периода и перенос обязанности уплаты налоговых платежей на конец года, невысокий уровень доходности в отрасли предопределяет льготный порядок налогообложения. Это также означает, что, базируясь на общих принципах налогообложения, налоговое бремя в сельском хозяйстве

должно быть ниже. Низкие налоги в сельском хозяйстве призваны обеспечить справедливое распределение доходов в обществе.

Как правило, стимулирующая функция налогообложения (т.е. использование методов налогообложения в качестве инструментов косвенного государственного регулирования) в сельском хозяйстве может существенно превалировать над фискальной функцией, отвечающей за наполняемость государственного бюджета.

Механизмы налогового регулирования в сельском хозяйстве преследуют достижение следующих целей:¹

1. Оказание финансовой помощи для определенных групп налогоплательщиков;
2. Создание экономических стимулов, побуждающих налогоплательщиков к определенным видам действий, таких, как инвестирование в основной капитал и развитие некоторых видов землепользования.
3. Сокращение расходов на налоговое администрирование за счет упрощения процесса сбора налогов.

Анализируя опыт России, стран-участниц СНГ и ЕС, а также учитывая специфику и факторы аграрного производства, можно выделить следующие черты налогообложения в сельском хозяйстве: налоговое стимулирование привлечения инвестиций в отрасль; экологическое налогообложение; особый (льготный) порядок взимания налогов и платежей; особый порядок земельного налогообложения как стратегически важного ресурса производства; использование единого налога.

Налоговое стимулирование в сельском хозяйстве является одним из инструментов субсидирования аграрного сектора через применение разветвленной системы налоговых льгот.

Перечень стимулирующих налоговых мер, применяемых в сельском хозяйстве ЕС, может быть классифицирован по следующим направлениям (см. табл.1):

- снижение налогового бремени;
- улучшение структуры аграрного сектора;
- стимулирование инвестиций и инноваций.

Относительно форм воплощения данных мер стимулирующего характера в конкретных видах налогов следует отметить, что налоговая политика в сельском хозяйстве стремится к применению всего ассортимента налоговых инструментов, используемых в других отраслях экономики. Разнообразие налогов позволяет регулировать разные стороны

¹ Taxation and Social Security in Agriculture//OECD. – 2005. – 126 p. P.16

аграрного производства.

Таблица 1

Классификация стимулирующих и поддерживающих мер подоходного налогообложения в сельском хозяйстве ЕС

Снижение налогового бремени \ адаптация к экономическим условиям	Улучшение структуры аграрного сектора	Стимулирование инвестиций и инноваций
Усреднение налога за ряд лет	Упрощенная система оценки налогооблагаемого дохода для малых предприятий	Ускоренная амортизация для вновь созданных / малых предприятий
Благоприятный режим переноса убытков на будущие периоды	Льготные налоговые ставки в случае перехода права собственности	Дополнительная амортизация для инвестиций в инновации
Льготное налогообложение совместного дохода (партнерство)		Инвестиционный кредит
Налоговый кредит		Льготы для инвестиций в природоохранные и энергосберегающие мероприятия
Пониженные ставки (исключение из налогооблагаемой базы) субсидий ЕС		Произвольный метод амортизации инвестиций в природоохранные мероприятия
Налоговая льгота по налогу на прирост капитала		Налоговая льгота на прибыль, полученную от продажи недвижимости, активов, которая используется для приобретения новой недвижимости, активов
Уменьшение налогооблагаемой базы в периоды с высоким уровнем дохода (фактор-система)		Инвестиционный вычет

Источник: По материалам Veen H.B. van der, Meulen H.A.B. van der, Bommel K. H. M., Doorneweert B. Exploring agricultural taxation in Europe//Rapport 2.07.06. - Den Haag.: LEI, 2007. – 207p.

Существуют различные способы предоставления налоговых льгот по земельному налогу. В ряде стран земли сельскохозяйственного назначения полностью исключаются из налогообложения. Земли, на которых осуществляются инвестиции (природоохранные, дренажные, ирригационные работы), могут временно освободиться от налогообложения.

Льготный подход к налогообложению земли в аграрном секторе заключается также в том, что ставка налога на земли сельскохозяйственного назначения намного ниже ставки налога на земли несельскохозяйственного назначения. В большинстве стран ставки земельного налога в этой части, как правило, не превышают 1% стоимости земли (см. табл. 2).

Налог на имущество в странах ЕС (в части обложения сельскохозяйственных земель)

Страна	Налоговая база	Ставка
Нидерланды	не облагается	
Чехия	рыночная стоимость	0,75% для пахотных земель
Дания	общественная оценка (около 80% от рыночной стоимости)	0,43% (для сельскохозяйственных земель); 0,6-1,2% (муниципальные земли)
Франция	возделанные земли – половина от величины арендной платы; невозделанные земли – 80% от величины арендной платы	от 2 до 42% в зависимости от региона и типа земельных угодий
Германия	фискальная стоимость	в среднем 1,5%
Венгрия	рыночная стоимость или площадь	0,79 €/м ² или 3% от стоимости земли
Польша	площадь	0,068/0,139 €/м ²
Испания	кадастровая стоимость (с соотношением к рыночной стоимости, около 50%)	0,3/0,4%
Великобритания	не облагается	

Источник: По материалам Veen H.B. van der, Meulen H.A.B. van der, Bommel K. H. M., Doorneweert B. Exploring agricultural taxation in Europe//Rapport 2.07.06. - Den Haag.: LEI, 2007. – 207p.

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

Земельный налог был введен в России Федеральным законом «О плате за землю» от 11 октября 1991 г. Целями введения земельного налога являлось стимулирование рационального использования земель, охрана и освоение, повышение плодородия почв, создание одинаковых социально-экономических условий хозяйствования на землях разного качества, обеспечение развития инфраструктуры в сельской местности. В настоящее время земельный налог функционирует как местный налог, его ставки определяются муниципальными органами власти и варьируют от 0,3% до 1,5% от кадастровой стоимости земельных участков в зависимости от типа земельных угодий. Граждане, впервые организующие крестьянские (фермерские) хозяйства, освобождаются от уплаты земельного налога в течение пяти лет с момента предоставления им земельных участков.

Низкая степень развития институтов землевладения и землепользования, а также неэффективность институтов государственного регулирования земельного рынка приводят к недооценке земли как актива, искажают воспроизводственные механизмы, рентные отношения. Земельный налог не играет роли эффективного регулятора земельных отношений. На его долю приходится около 6% от общей суммы налогов, начисленных сельскохозяйственными производителями.²

Эволюция системы налогообложения идет по пути упрощения, сокращения числа действующих налогов, снижения уровня ставок и расширения налогооблагаемой базы. В результате в аграрном сообществе некоторых стран время от времени возникает мысль о введении единого налога, вмещающего в себя функции всей налоговой системы в конкретной отрасли. Опыт России и ряда других стран (Украины, Польши) показывает, что в процессе внедрения и функционирования единого налога в сельском хозяйстве следующие вопросы активно дискутируются: перечень налогов, которые целесообразно включать в единый налог; база исчисления единого налога в сельском хозяйстве; возможность параллельного функционирования с другими системами налогообложения. С точки зрения экономической функции налогообложения главным недостатком единого налога является отсутствие гибкости и возможности регулировать отдельные процессы в производственной сфере с помощью данного налога, которые присущи разветвленной системе налогообложения.

Следует обратить внимание, что применение всего многообразия рассмотренных налоговых стимулов и регуляторов, используемых в сельском хозяйстве, невозможно без оценки эффекта, которое они оказывают на экономическое поведение сельхозтоваропроизводителей и на ситуацию в аграрном секторе.

2. Количественные и качественные характеристики современной системы аграрного налогообложения РФ

Наблюдаемая в настоящее время тенденция унификации налоговых ставок в России по отдельным видам налогов (НДФЛ, платежам в социальные фонды и налогу на прибыль) негативно сказывается на эффективности механизмов налогового регулирования. Единые ставки налогообложения применимы в той или иной степени только к однотипным отраслям и только в тех странах, где большинство таких отраслей высокотехнологичны. Поэтому введение единых унифицированных ставок для сельскохозяйственного производства наряду с другими отраслями экономики является, по меньшей мере, преждевременным.

² Касторнов Н. Механизм налогообложения в системе государственного регулирования АПК//Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2007. - №2. - С. 46-48

На основе статистических данных ФНС, Минсельхоза России, Росстата в диссертационной работе был проведен расчет показателей, характеризующих структуру и динамику налоговых платежей в сельском хозяйстве.

Проведенный анализ структуры поступлений налогов и сборов по организациям, занятым в сельском хозяйстве, показал, что данная структура существенно искажена в сторону социальных платежей по сравнению с другими отраслями экономики (ЕСН и НДФЛ в совокупности занимают более 50% в объеме налогов, уплачиваемых сельхозтоваропроизводителями). Учитывая последние изменения в налоговом законодательстве, связанные с увеличением размеров выплат в социальные фонды, которые в конечном итоге приведут к тому, что налоговая нагрузка по платежам в социальные фонды для сельхозпроизводителей - плательщиков ЕСХН возрастет в 2,4 раза³, данное искажение будет только усугубляться. В подобной ситуации структура налогообложения сельского хозяйства препятствует эффективной реализации стимулирующей функции налогообложения и достижению целей налоговой политики. Целесообразной представляется трансформация данной системы в сторону прямых налогов и налогообложения производственного и ресурсного потенциалов, дохода.

В налоговой статистике существенное значение имеет также показатель собираемости налогов и сборов, равный отношению суммы поступлений от налогов и сборов к сумме начисленных налогов и сборов за один и тот же период времени.

За рассматриваемый временной интервал объем поступивших налогов и сборов от предприятий, занятых сельскохозяйственным производством, неизменно увеличивался в абсолютном выражении (см. рис. 1).

Показатель собираемости налогов, характеризующий уровень налогового администрирования, имел неуклонную тенденцию к увеличению - с 97,5% в 2003 г. до 155% в 2009 г. Тот факт, что после 2004 г. данный показатель составил больше 100%, может объясняться несколькими причинами: во-первых, поступлением авансовых платежей по налогам и сборам (ЕСН, налог на прибыль) за первый квартал следующего года в конце отчетного года (при этом начисление данных налогов будет производиться только в следующем году); во-вторых, часть долгов по налогам и сборам за предыдущие периоды была уплачена налогоплательщиками в отчетные годы.

³ Рекомендации V Всероссийского налогового форума ТПП России: «Налоговая политика и пути выхода из кризиса: взгляд бизнеса»//Налоги и налогообложение. - 2010. - №1. - С. 49-53. С. 52



Источник: ФНС России

Рис. 1. Динамика начислений и поступлений налогов и сборов по организациям, занятым в сфере сельского хозяйства, охоты в 2003- 2009 гг., млн. руб.

Кроме того, часть неуплаченных сумм могла быть доначислена и взыскана по результатам проверок налоговыми органами.

Рисунок 2 показывает, что за исключением 2007 и 2008 гг., уровень задолженности превышал уровень налоговых поступлений и таким образом увеличивал налоговую нагрузку на аграрный сектор в несколько раз. Данная задолженность обусловлена недостатками налоговой политики и налоговой системы в прошлом и неблагоприятным экономическим состоянием в отрасли.

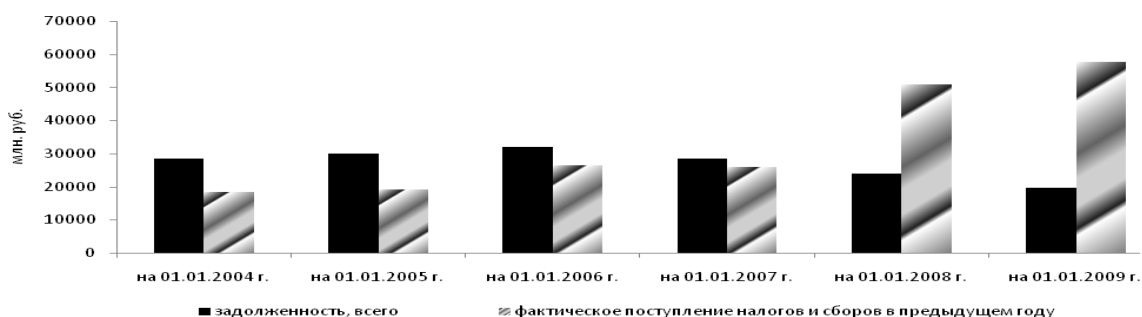


Рис. 2. Динамика поступлений налогов и сборов и задолженности по налогам и сборам в бюджетную систему РФ в 2003 - 2008 гг., млн. руб.

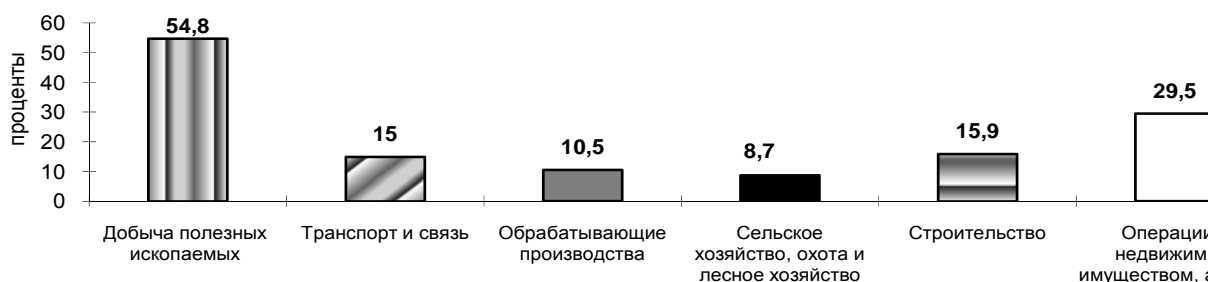
Следует также обратить внимание на тот факт, что снижение задолженности происходит достаточно медленными темпами и в основном за счет применения мер финансового оздоровления и приостановления взыскания задолженности в связи с введением процедур банкротства. Это также свидетельствует о неблагоприятной экономической ситуации, сложившейся в сельском хозяйстве.

3. Влияние налогообложения на экономическое состояние сельскохозяйственных товаропроизводителей РФ

Для решения задачи оценки влияния налогообложения на экономическое положение сельхозтоваропроизводителей в исследовании все составляющие системы налогообложения сельского хозяйства были условно разделены на механизмы прямого и косвенного воздействия. К механизмам прямого воздействия были отнесены: уровень налоговой нагрузки; система налоговых льгот; стимулирующие меры; побочные эффекты/ эффекты второго порядка. К факторам косвенного воздействия отнесены меры, влияющие на эффективность/трудоемкость администрирования налогообложения; систему ведения бухгалтерского учета.

Уровень официальной налоговой нагрузки (отношение суммы уплаченных налогов по данным налоговых органов и выручки организаций по данным бухгалтерской и налоговой отчетности) в сельском хозяйстве ниже, чем в других отраслях экономики (см. рис. 3).

Однако ситуация, сложившаяся в сельском хозяйстве (самая высокая доля убыточных предприятий в экономике, уровень рентабельности ниже, чем в отраслях с большей налоговой нагрузкой) к стимулированию развития отрасли не приводит.



Источник: По материалам приказа ФНС РФ от 14.10.2008 N ММ-3-2/467@ "О внесении изменений в Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ "Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок", Приложение 3.

Рис. 3. Уровень налоговой нагрузки по видам экономической деятельности в 2007 г.

Для получения более реалистичной оценки экономической ситуации в сельском хозяйстве были произведены расчеты уровня налоговой нагрузки не только к выручке, но и к показателям чистой прибыли, сальдированному финансовому результату за вычетом субсидий, величине реального ВВП в сельском хозяйстве. (см. табл. 3)

Произведенный расчет демонстрирует, что в сложившихся условиях, когда в сельскохозяйственном секторе существует большое количество убыточных предприятий, а размеры прибыли невысоки, уровень реальной налоговой нагрузки значительно превышает официальный. Несмотря на то, что декларируемые уровни налоговой нагрузки в расчете на

показатели выручки (в среднем около 7%) и ВВП в сельском хозяйстве (в среднем около 4%) остаются стабильными в течение всего рассматриваемого периода, уровень налоговой нагрузки в расчете на показатели прибыли и финансового результата демонстрируют существенные колебания от года к году, характеризуя финансовую ситуацию в секторе как нестабильную.

Таблица 3

Уровень реальной налоговой нагрузки в сельском хозяйстве, 2001 – 2008 гг.

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Отношение налоговых поступлений к номинальному ВВП в сельском хозяйстве, %	3,9	3,8	3,9	3,5	4,4	3,2	4,3	3,9
Отношение налоговых поступлений к выручке от реализации товаров, работ, услуг, %	6,9	6,8	6,9	6,2	8,6	6,1	6,9	6,5
Отношение налоговых поступлений к выручке от реализации товаров, работ, услуг, %	6,9	6,8	6,9	6,2	8,6	6,1	6,9	6,5
Отношение налоговых поступлений к сумме прибыли в прибыльных организациях, %	47,6	65,5	60,5	39,8	66,9	45,1	x	x
Отношение налоговых поступлений к финансовому результату за вычетом субсидий, %	173,5	-149,5	-370,4	124,3	459,2	173,5	102,0	325,9
Отношение налоговых поступлений к чистой прибыли, %	163,1	-227,2	-1957	75,2	143,8	163,1	x	x

Источник: ФНС России, расчеты автора

Отрицательные показатели налоговой нагрузки, рассчитанные по отношению к прибыли и финансовому результату в 2002-2003 гг. свидетельствуют о том, что данные годы были убыточными для сельского хозяйства. Кроме того, данные расчеты демонстрируют, что при существующих показателях, когда уровень налоговой нагрузки в расчете на показатели выручки составляет 7%, в расчете на показатели ВВП в сельском хозяйстве 4%, а в расчете на сумму чистой прибыли и показатели финансового результата более 100%, негативный эффект на финансовое состояние сельхозтоваропроизводителей оказывают иные факторы, находящиеся за пределами объекта данного исследования.

Это заключение подтверждается и при анализе налогооблагаемой базы в сельском хозяйстве (см. табл. 4). К основным показателям налогооблагаемой базы в сельском хозяйстве относятся: выручка, прибыль за вычетом субсидий и годовой фонд оплаты труда.

Таблица 4

Динамика изменения размеров налогооблагаемой базы по основным видам налогов в сельском хозяйстве в 2001 – 2008 гг., млрд. рублей

База	Налог	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Выручка	НДС	298,6	316,9	361,9	432,1	492,1	566	734	888
Прибыль за вычетом субсидий	налог на прибыль налог на имущество ЕСХН	33,3	24,3	28,1	50,1	45,5	13,3	49,8	17,7
Годовой Фонд оплаты труда	НДФЛ Платежи в социальные фонды	127,3	165,0	193,2	237,6	294,9	320,8	405,7	524,1

Источник: Минсельхоз России

В то время как выручка от реализации продукции в сельском хозяйстве имеет стабильную тенденцию к увеличению, показатель суммы прибыли за вычетом субсидий нестабилен и колеблется по годам, как в сторону увеличения, так и в сторону резкого сокращения. Годовой фонд оплаты труда имеет тенденцию к незначительному увеличению. При этом в существующих условиях именно мероприятия, стимулирующие наращивание налогооблагаемой базы, могут стать единственным возможным направлением для исполнения налогообложением не только стимулирующей, но и фискальной функции в сельском хозяйстве.

Использование различных налоговых режимов (для сельского хозяйства основными являются общая система налогообложения и ЕСХН) может повлиять на размер налогового бремени на уровне отдельных хозяйствующих субъектов. Произведенный в диссертационной работе пример расчета налоговых платежей позволил дать оценку влияния применения различных налоговых режимов на финансовое состояние сельхозтоваропроизводителя. Автор пришел к выводу, что применение ЕСХН выгодно для сельскохозяйственных товаропроизводителей, круг основных пользователей которых составляют неплательщики НДС, а кроме этого для убыточных предприятий и мелких сельскохозяйственных предприятий и фермеров со средним уровнем рентабельности.

4. Эффективность и экономический эффект введения единого сельскохозяйственного налога

Оценка эффективности и экономического эффекта введения ЕСХН по методике оценки политики *policy evaluation*⁴ проводилась с помощью ответов на вопросы: какие цели преследовало их введение, были ли эти цели достигнуты и были ли данные цели достигнуты наиболее эффективным способом. Данная методика представляет собой систематический процесс оценки экономической политики (и ее эффектов) на этапах разработки, внедрения и получения результатов посредством социальных методов исследования, количественного и качественного анализа.

Оценка ЕСХН продемонстрировала частичное или абсолютное недостижение первоначальных целей его введения. Большинство недостатков ЕСХН было вызвано ошибками и просчетами в процессе разработки законодательства по данному налогу и его введения. Данный факт свидетельствует о том, что существует необходимость предварительной оценки эффективности и экономического эффекта введения новых налогов и внесения изменений в налоговое законодательство с целью предотвращения негативных эффектов их практической реализации, а также выбора наиболее эффективных инструментов для достижения первоначально заявленных целей.

Эффекты второго порядка аграрной налоговой системы были исследованы и выявлены в части функционирования ЕСХН. К их числу относятся: пробелы в перераспределении НДС («проблема НДС»); снижение качества статистической информации, доступной в аграрном секторе; сложности в перечислении выплат по социальному обеспечению.

После анализа практики обложения НДС в странах ЕС предложены следующие пути решения «проблемы НДС»: предоставление плательщикам ЕСХН права выбора статуса плательщика НДС; специальные пониженные ставки НДС для покупателей; нулевая ставка НДС для сельскохозяйственной продукции, возможность покупателей учитывать «входной» НДС при реализации товаров, приобретенных у организаций-плательщиков ЕСХН.

Произведенная в диссертационной работе оценка влияния введения ЕСХН на привлечение инвестиций в сельское хозяйство выявила только косвенное влияние, как позитивное, так и негативное. Переход на ЕСХН и, как следствие, утрата права возмещения НДС из бюджета, приводят к тому, что приобретение основных средств обходится

⁴ Vlist, A.J. van der, F.H.J. Bunte en M.A. van Galen *Beleidsvaluatie ex-post; Methodiek en illustratie//Rapport 6.07.13.* - Den Haag.: LEI, 2007. – 55p. P.14

сельхозтоваропроизводителям на 18% дороже по сравнению с плательщиками, использующими общую систему налогообложения.

В ситуации, когда сельскохозяйственное производство освобождено от налога на прибыль, ЕСХН может оказывать определенный положительный эффект на уровень инвестиций, обусловленный тем, что стоимость приобретаемых основных средств может быть включена в расходы быстрее по сравнению с общей системой налогообложения. Механизм амортизации, применяемый плательщиками ЕСХН, может рассматриваться как эффективный инструмент для увеличения уровня инвестиций, в связи с тем, что инвестирование приводит к налоговой экономии.

5. Усиление природоохранной составляющей налогообложения в сельском хозяйстве

Экологическая и налоговая политика имеют сферу пересечения, которая определяется использованием экологических налогов и определенной мотивацией к природоохранной деятельности. В сопоставлении с мировой практикой российская налоговая система не содержит специальных сельскохозяйственных налогов или других форм ограничения использования ресурсов. При этом существующая экологическая ситуация в отрасли предопределяет потребность в широком применении экологического налогообложения в сельском хозяйстве России.

В условиях неблагоприятной экономической ситуации в отрасли и кризиса в экономике в целом, автор считает, что момент для введения новых экологических налогов, сборов за использование энергии и топливных отходов, сборов за использование грунтовых вод, за применение пестицидов, гербицидов, сборов за отходы животноводческих производств и т.д. не является подходящим, даже несмотря на тяжелую экологическую обстановку в отрасли.

В качестве первого шага можно сосредоточить внимание не на введении новых налогов и корректировке налоговых ставок, а на мерах стимулирования инвестиционных вложений в природоохранные и энергосберегающие мероприятия, переоборудование производств с целью их соответствия экологическим критериям и нормам. Например, может применяться уменьшение налогооблагаемой базы на размер средств, инвестированных в данные меры (полностью или частично), дополнительная ускоренная амортизация приобретенного под такие цели оборудования, налоговый вычет.

6. Совершенствование системы налогообложения и налоговой политики в сельском хозяйстве РФ

Главная цель налоговой политики в сельском хозяйстве на современном этапе – создание благоприятных условий для экономического развития отрасли – остается актуальной и основополагающей. При этом основным направлением должно стать снижение неопределенности изменений в системе налогообложения для сельхозтоваропроизводителей, а также гармонизация основных принципов налоговой политики в сельском хозяйстве с Государственной программой развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия.

Принимая во внимание иностранный опыт, российскую специфику, а также необходимость активизации стимулирующей функции налогообложения в сельском хозяйстве, можно предложить следующие тактические шаги (задачи) налоговой политики в сельском хозяйстве:

- стимулирование инвестиций в сельское хозяйство;
- совершенствование ЕСХН;
- стимулирование эффективного использования земельных ресурсов, экологическое налогообложение.

Анализ инструментов инвестиционного стимулирования системы аграрного налогообложения РФ и особенностей инвестиционных процессов в аграрном секторе экономики России продемонстрировал необходимость внесения следующих изменений с целью формирования благоприятного инвестиционного климата в АПК: применение инвестиционных налоговых льгот для ЕСХН; усреднение налогов за ряд лет для малых предприятий; применение ускоренной амортизации для инвестиций в инновации, природоохранные и энергосберегающие технологии в сельском хозяйстве; введение налоговых льгот для предприятий промышленности, строительства и других отраслей, вкладывающих средства в развитие сельского хозяйства; списание кредиторской задолженности предприятий по налогам и обязательным платежам во внебюджетные социальные фонды, при условии вложения средств в реальные инвестиции; диверсификация налоговых льгот по размеру и продолжительности льготного периода в зависимости от объема инвестиций, срока окупаемости проекта и других инвестиций; расширение круга сельхозтоваропроизводителей, для которых разрешено применение повышающих амортизационных коэффициентов.

Для реализации возможностей активного применения законодательной нормы инвестиционного налогового кредита предлагается упрощение административной процедуры его получения и применения; расширение перечня оснований для его выдачи; ликвидация ограничения суммы кредита 30% стоимости приобретенного организацией оборудования при проведении НИОКР или при техническом перевооружении производства; повышение информированности налогоплательщиков; распространение на все виды налогов (в особенности на ЕСХН); повышение информированности налогоплательщиков – потенциальных заемщиков о механизме выдачи инвестиционного налогового кредита и возможностях его использования.

Особое внимание в диссертационной работе уделяется вопросам совершенствования ЕСХН и его параллельного функционирования с общей системой налогообложения.

По мнению автора, на сегодняшний день одновременное существование ЕСХН и общей системы налогообложения является целесообразным, однако развитие двух данных систем налогообложения должно идти по принципиально разным направлениям.

Общая система налогообложения, должна развиваться в сторону многообразия применяемых налоговых регуляторов, с целью создания максимально благоприятных условий реализации стимулирующей функции налогообложения. В такой ситуации наиболее целесообразным является установление высокого порога (по сравнению с существующим) необлагаемого налогами уровня дохода в сельском хозяйстве, наряду с применением всего ассортимента мер налогового регулирования для крупных и прибыльных сельхозтоваропроизводителей. Применение дифференцированных ставок по налогам позволит превратить их в эффективный инструмент косвенного регулирования в сельском хозяйстве.

ЕСХН, напротив, следует развивать по пути максимального упрощения (упрощение администрирования, упрощение учета, легкость перехода и т.д.), то есть по пути, традиционно применяемому к налогообложению малых предприятий в странах-участницах ЕС. При этом целесообразно изыскать возможности перехода с налогообложения выручки к налогообложению земельных угодий. Данная перестройка возможна только после совершенствования методик оценки земельных угодий в России.

Кроме того, необходима разработка механизма дифференциации обложения ЕСХН в зависимости от вида экономической деятельности. Специальный режим должен учитывать как особенности растениеводства, так и животноводства в связи с отличиями образования финансового результата деятельности в данных отраслях.

Одной из наиболее важных задач в рамках совершенствования ЕСХН должно стать решение «проблемы НДС». Анализ европейской практики обложения НДС и его

сопоставление с российским опытом позволяет выделить следующие возможности совершенствования: сельхозтоваропроизводителям - плательщикам ЕСХН может быть дано право выбора статуса плательщика НДС; специальные пониженные ставки НДС могут применяться к покупателям сельскохозяйственной продукции, произведенной плательщиками ЕСХН; нулевая ставка НДС для сельскохозяйственной продукции, произведенной плательщиками ЕСХН, позволит сохранить все преимущества ЕСХН для сельхозтоваропроизводителей и при этом оставить неизменной существующую систему организации обложения НДС в России; предоставление организациям, применяющим общую систему налогообложения, возможности учитывать «входной» НДС при реализации товаров (работ, услуг), приобретенных у организаций-плательщиков ЕСХН.

В диссертационной работе автор также затрагивает вопросы эффективности функционирования налоговой системы, которая оценивается на основе государственных и частных затрат на его введение, администрирование и применение. Официальная статистическая отчетность в России не содержит информации об административных расходах на введение новых налогов и затрат на их администрирование. Введение и применение нового налога оценивается лишь с позиций его вклада в доход бюджета. Автор считает, что информация о размере административных затрат на введение новых и реализацию существующих налоговых механизмов должна стать публичной. Помимо оценки затрат на администрирование со стороны государства также должна осуществляться предварительная оценка финансовых и трудовых затрат налогоплательщиков на исполнение своих обязательств по уплате налогов.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Проведенное исследование позволяет автору сделать следующие выводы:

1. Налогообложение может и должно рассматриваться не только как доминирующий источник формирования централизованных финансовых ресурсов государства, но и как один из инструментов государственного регулирования экономики для стимулирования и поддержки деятельности отдельных отраслей.

2. К особенностям налогообложения в сельском хозяйстве относятся: налоговое стимулирование привлечения инвестиций; необходимость экологического налогообложения; льготный порядок взимания налогов и платежей; особый порядок земельного налогообложения; использование единого налога.

3. Российская система аграрного налогообложения характеризуется частыми изменениями. За последние двадцать лет она пережила путь трансформации от

унифицированного подхода для всех отраслей до создания специальных условий для сельского хозяйства и в конечном итоге, к введению специального налогового режима (ЕСХН).

4. Структура налогов и сборов по организациям, занятым в сельском хозяйстве, существенно искажена в сторону социальных платежей по сравнению с другими отраслями экономики. Она не способствует эффективной реализации стимулирующей функции налогообложения. Необходима перестройка данной системы в сторону прямых налогов и налогообложения производственного и ресурсного потенциалов, дохода, гармонизация ее структуры.

5. Уровень реальной налоговой нагрузки в сельском хозяйстве значительно превышает официальный, а налоговая «выносимость» ниже, чем в других отраслях. При этом показатели налоговой нагрузки в расчете на сумму чистой прибыли и финансового результата за рассматриваемый период времени нестабильны и превышают 100%. Это свидетельствует о том, что неблагоприятное финансовое состояние сельскохозяйственных товаропроизводителей объясняется факторами, находящимися вне плоскости налогообложения.

6. Оценка эффективности и экономического эффекта введения ЕСХН продемонстрировала невыполнение первоначальных целей его введения. Улучшение основных показателей экономического развития сельского хозяйства в значительной степени объясняется иными экономическими факторами и не связано напрямую с введением ЕСХН.

7. Проведенный в диссертационной работе анализ показал, что для мелких сельскохозяйственных предприятий и фермеров со средним уровнем рентабельности, потребителями продукции которых является население и плательщики иных специальных налоговых режимов, применение ЕСХН экономически целесообразно.

8. Пробелы в перераспределении НДС, снижение качества статистической информации, доступной в аграрном секторе, сложности в перечислении выплат по социальному обеспечению рассматриваются в диссертации в качестве побочных эффектов функционирования ЕСХН. Для решения «проблемы НДС» предложено предоставление плательщикам ЕСХН права выбора статуса плательщика НДС; пониженные ставки НДС для покупателей; нулевая ставка НДС для сельскохозяйственной продукции, возможность покупателей учитывать «входной» НДС при реализации товаров, приобретенных у плательщиков ЕСХН.

9. В целях совершенствования налоговой политики в сельском хозяйстве России предложено стимулирование инвестиций в сельское хозяйство, совершенствование ЕСХН, стимулирование эффективного использования ресурсов посредством экологического

налогообложения.

10. Для привлечения инвестиций в сельское хозяйство методами налогового регулирования необходимо: ввести налоговые льготы для предприятий иных отраслей, инвестирующих в сельское хозяйство; диверсифицировать налоговые льготы по размеру и продолжительности льготного периода; расширить круг сельхозтоваропроизводителей, для которых разрешено применение повышающих амортизационных коэффициентов; применять инвестиционные налоговые льготы для ЕСХН; усреднить налоги за ряд лет для малых предприятий; применить ускоренную амортизацию для инвестиций в инновации, природоохранные и энергосберегающие технологии в сельском хозяйстве.

11. С целью усиления экологической составляющей аграрного налогообложения предлагается сосредоточить внимание на мерах стимулирования инвестиционных вложений в природоохранные и энергосберегающие мероприятия. Такими инструментами может стать дополнительная ускоренная амортизация, налоговый вычет, уменьшение налогооблагаемой базы на размер средств, инвестированных в данные меры.

12. Для повышения эффективности функционирования налоговой системы информация о размере административных затрат на введение новых и реализацию существующих налоговых механизмов также должна быть открытой. Должна производиться оценка не только административных затрат налоговых органов, но и экономических затрат плательщиков налогов.

Автор имеет 22 научные публикации, в том числе по теме диссертации опубликованы следующие работы:

1. Гончаренко Г.А. Тенденции финансово-кредитной политики государства в аграрном секторе АПК.// Молодежь – Барнаулу. – Материалы научно-практической конференции. – Барнаул, 2006 г. – С. 322 – 324. – 0.1 п.л.

2. Колобова А.И. , Гончаренко Г.А. К вопросу о налогообложении аграрных предприятий.// Вестник Алтайского государственного аграрного университета. - 2006. - № 1 (21). – С. 62 – 64. – 0.5 п. л. (лично автора – 0.25 п.л.).

3. Гончаренко Г.А. Некоторые вопросы финансово-налоговой политики в аграрной экономике.// Современные тенденции развития аграрной науки в России: Материалы IV Междунар. науч.–практ. конф. молодых ученых, посвящ. 70-летию НГАУ. – Новосибирск, 2006 г. – С. 236 – 238. – 0.25 п.л.

4. **Гончаренко Г.А. Государственное регулирование – основа повышения эффективности аграрной экономики //Научные труды Вольного экономического**

общества России. - М.: Вольное экономическое общество России, 2006. – С. 186 – 208. – 1.5 п.л.

5. Гончаренко Г.А. Эффективная государственная политика в аграрном секторе АПК как фактор стабилизации аграрной экономики //Имущественные отношения в Российской Федерации. - 2006. - №12. – С. 29 – 41. – 1.2 п.л.

6. Гончаренко Г.А. Проблемы и направления совершенствования системы налогообложения сельского хозяйства России // Многофункциональность сельского хозяйства и устойчивое развитие сельских территорий. – М.: ВИАПИ им. А.А.Никонова: «Энциклопедия российских деревень», 2007. – С. 102 - 105. – 0.4 п.л.

7. Фейн ван дер Х., Гончаренко Г.А. Экономические и правовые проблемы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей России: теория, практика, пути совершенствования правового регулирования налоговых отношений// Международный сборник научных трудов аграрных и юридических высших учебных заведений России, Украины, Белоруссии, Казахстана, других стран СНГ и государств ЕС. – М., 2008. - С. 499 – 508. - 0.5 п. л. (лично автора – 0.25 п.л.).

8. Гончаренко Г.А. Роль налоговых инструментов в стимулировании инвестиций в сельское хозяйство России// Инвестиции в АПК: эффективность и проблемы роста: Сборник по материалам «круглого стола» в рамках конференции «Ломоносовские чтения»/ Под редакцией профессора С.В. Киселева. – М.: Экономический факультет МГУ, ТЕИС, 2008. - С. 165 - 169. – 0.3 п.л.

9. G.Goncharenko, H. van der Veen. Evaluation of the special tax treatment for agricultural producers in Russia //INTERTAX. - 2010 - Volume38 , issue 1. – P. 45 – 53 – 1.5 п. л. (лично автора – 0.75 п.л.) / Гончаренко Г.А., Фейн ван дер Х. Оценка специального налогового режима для сельхозтоваропроизводителей в России//ИНТЕРТЕКС. - 2010. - №38 (1) – С. 45 – 53 – 1.5 п. л. (лично автора – 0.75 п.л.).

10. Гончаренко Г.А. Роль налоговых режимов для сельскохозяйственных товаропроизводителей в достижении целей аграрной политики России// Вестник МГУ. Серия 6. Экономика. – 2010. - №3. – С. 78 - 89. – 1 п.л.

11. Гончаренко Г.А. Эффективность специального налогового режима для сельскохозяйственных товаропроизводителей// Вестник Алтайского государственного аграрного университета. - 2010. - № 8 (70). – С. 111-115. – 0.5 п. л.