

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ РОССИИ

Казьмин Антон Геннадьевич¹, Оробинская Ирина Викторовна²
(к.э.н., старший преподаватель^{1,2})

Воронежский государственный аграрный университет
имени императора Петра I^{1,2}
(Воронеж, Российская Федерация)

arxont-5@yandex.ru¹
orob-irina@yandex.ru²

Автор-корреспондент: arxont-5@yandex.ru

Аннотация

Рассматривается общий и специальный порядок налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей в России. Выявлены особенности налогообложения аграрных предприятий, заключающиеся в возможности использования нескольких режимов налогообложения. Определен оптимальный режим налогообложения и охарактеризованы основные преимущества выбора специального режима налогообложения. Перспективы налогообложения сельскохозяйственных предприятий на ближайшую перспективу.

Ключевые слова: ЕСХН; налогообложение сельскохозяйственных товаропроизводителей; налоговая нагрузка; налоговые ставки; структура налоговых платежей; структура доходов бюджета РФ; темп роста цен сельскохозяйственной продукции.

Дополнительные сведения:

УДК 336.226.142

ГРНТИ 06.72.15

JEL Code H25

Статья получена 28.06.2013

Статья принята 09.10.2013

Введение

Произошедшие в стране за последние годы политические, экономические и институциональные изменения объективно создали импульс к становлению и развитию сельского хозяйства. На данный момент основная масса производимой сельскохозяйственной продукции формируется в крупных хозяйствах и предприятиях. Вместе с тем существует ряд проблем, сдерживающих эффективное и устойчивое развитие аграрных предприятий. Одной из основных проблем, с которыми они сталкиваются, является выбор оптимального налогообложения, в частности выбор подходящей системы налогообложения и перечня возможных. Современный опыт показывает, что сложившаяся система налогообложения сельского хозяйства не обеспечивает выполнение всех возложенных на неё функций. Кроме того, проводимая государством налоговая политика нуждается в пристальном изучении и возможной корректировке.

Необходимо отметить, тот факт, что научно обоснованная система налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей, является необходимым условием успешного реформирования аграрного сектора экономики России, особенно в условиях нахождения в ВТО, и повышения эффективности функционирования аграрных предприятий. Но действующая налоговая система не в полной мере учитывает специфику сельского хозяйства и особенно отдельных его подкомплексов.

В этой связи становится актуальной проблема разработки концептуальных и методологических подходов к оптимизации налогообложения сельскохозяйственных предприятий. Особенно когда передними появляется задача оптимизации налоговых платежей, снижение налоговой нагрузки, упрощения учета и отчетности, снижение или полное избежание штрафных санкций за несвоевременную уплату налогов или не достоверное оформление хозяйственных операций. Решение данных задач в рамках целевого характера налогообложения предприятий агропромышленного комплекса, становится архи важным и чрезвычайно перспективным. При этом, данная тема достаточно широко освещается в научной литературе, в работах различных авторов, но не по всем вопросам на данный момент времени определено приемлемое решение.

Значимость исследования для специалистов экономического профиля, работающих в сельском хозяйстве и стремящихся существенно улучшить показатели функционирования своего предприятия. В статье приводятся определённые доводы и факты в отношении выбора того или иного режима налогообложения, их достоинств и недостатков.

Аналитическое исследование

Для сельского хозяйства в Российской Федерации предусмотрено налогообложение в рамках общего или специального режима, что отличает эту отрасль от других секторов экономики. В то же время аграрному сектору предоставляются определённые налоговые льготы в виде нулевой ставки

подходящего налога, связанной со специфическими особенностями производства, а именно сезонностью, зависимостью от погодного фактора (2/3 территории России относятся к зоне рискованного земледелия), специализацией, особенностями средств производства.

На протяжении двадцати лет реформ, государство пыталось создать для производителей сельхоз продукции механизм налогообложения, максимально учитывающий особенности их производства, и стимулирующий их нелегкий труд. По мнению С.А. Наумова наиболее предпочтительным для сельскохозяйственных товаропроизводителей является консолидация и объединение, которое позволяет по максимуму использовать различные налоговые льготы, предоставляемые сельскому хозяйству (Наумов, 2003). В связи с этим, с 1 января 2004 г. были внесены изменения в гл. 26.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее НК РФ) «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН)», принципиально отличающиеся от ранее действующей редакции. Так, ЕСХН регулировался на федеральном уровне, а с 2005 г. налог отнесён к разряду специальных режимов налогообложения, которых в настоящее время действует пять.

После внесенных изменений для предприятий агропромышленного комплекса был установлен добровольный порядок перехода с общего режима налогообложения на ЕСХН с заменой ряда федеральных и региональных налогов (налог на добавленную стоимость, налог на имущество организаций, налог на прибыль организаций) единым налогом. Это позволило, по мнению Пестряковой Т.П., улучшить отраслевые характеристики движения денежных потоков формирующих налоговую платежеспособность хозяйствующего субъекта (Пестрякова, 2007).

Проведение данных нововведений неприменуло сказаться на величине поступлений налога в бюджет таблицы 1 и 2. При этом трансформация налогообложения России показывает, что величина налоговых поступлений в бюджетную систему России от аграрного сектора экономики существенно возросли.

Проведенный анализ поступлений сумм специальных налогов приведён в таблице 2, из которой следует, что больше 2/3 платежей приходится в основном на упрощенную систему налогообложения, так в 2012 году поступления от УСН составили 69,6 % дохода от специальных налоговых режимов. Что касается ЕСХН, то поступления в рамках данного режима составили 1,4% от общего объема поступлений по специальным режимам, это на 0,5% больше чем в 2005 году (Казьмин, 2012).

Единый сельскохозяйственный налог в итоговой сумме от поступлений по специальным режимам составляет всего лишь 1,4%. Этот факт можно объяснить тем, что данный режим реализует функцию поддержания отрасли сельского хозяйства. Несмотря на незначительные поступления, наблюдается тенденция к увеличению собираемости средств от данного вида режимов, так в 2012 году доход от ЕСХН составил 3,84 млрд. руб., что более чем в 5 раз превысило поступления 2005 года, но на 0,04 млрд. руб. меньше чем в 2011 году, что отчасти можно объяснить вступлением России в ВТО с сентября 2012

года. Следует отметить, что такой рост произошел за счет увеличения числа плательщиков ЕСХН, так, например, по Воронежской области в 2012 году их число составило 2067 (ед./чел.), что на 675 плательщика больше по сравнению с 2005 годом. Хотя в 2009 году произошло их незначительное снижение на 6 (ед./чел.) до 1811 (ед./чел.), в 2012 их число снизилось на 17 (ед./чел.) по сравнению с 2011 годом. Впрочем аналогичная ситуация наблюдалась и по остальным налогам, что связано с масштабностью влияния кризисных явлений на экономику России (Казьмин, 2012).

При дальнейшем исследовании происходящих процессов нами установлено, что предельная величина налогового бремени в аграрном секторе экономики зависит не только от величины совокупного обложения, но и от эффективности производства и финансового состояния предприятия. Что определенно свидетельствует о том, что предельный размер налоговой нагрузки должен определяться с учетом отраслевой принадлежности хозяйствующих субъектов и связанной с этим спецификой производственной деятельности (рис. 1).

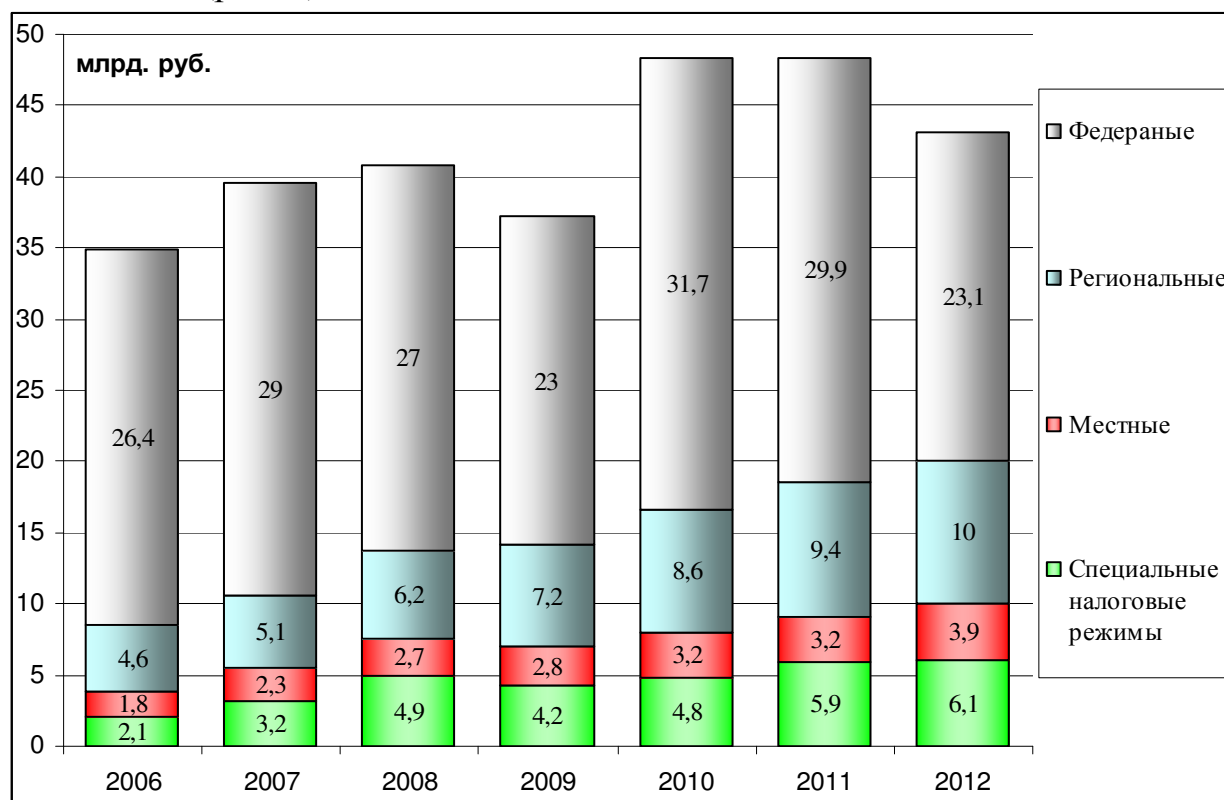


Рисунок 1. Структура налоговых платежей в сельском хозяйстве РФ, млрд. руб.

Помимо этого, следует обратить внимание на то, что сравнительный анализ двух режимов налогообложения (общего и специального), проведенный на предприятиях, позволил определить, что налоговая нагрузка предприятий, уплачивающих ЕСХН, снижается примерно в 2 раза по сравнению с предприятиями, применяющими общий режим налогообложения. Однако целесообразно отметить, что в зависимости от сферы деятельности (производство или переработка сельскохозяйственной продукции) данное снижение имеет различную величину (таблица 3).

Таблица 1.

Удельный вес и структура налоговых платежей в консолидированном бюджете РФ в целом по экономике в 2005-2012 гг., млрд. руб.

Наименование показателя	Годы															
	2005		2006		2007		2008		2009		2010		2011		2012	
	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%
Налог на прибыль организаций	1332,9	26,6	1670,6	28,0	2172,2	31,3	2513,0	31,6	1264,6	20,1	1878,5	24,0	2270,3	23,6	2355,4	21,5
Налог на доходы физических лиц	707,0	14,1	930,4	15,6	1266,1	18,2	1665,8	21,0	1665,0	26,5	1789,6	22,9	1994,9	20,7	2260,3	20,6
Налог на добавленную стоимость	1472,3	29,3	1511,1	25,3	1424,7	20,5	1038,7	13,1	1207,2	19,2	1421,5	18,2	1844,9	19,2	1990,7	18,2
Акцизы	253,7	5,1	270,6	4,5	289,9	4,2	314,7	4,0	327,5	5,2	455,0	5,8	603,9	6,3	785,3	7,2
Налог на добычу полезных ископаемых	908,7	18,1	1162,3	19,4	1197,4	17,2	1708,0	21,5	1053,8	16,8	1401,6	17,9	2042,5	21,2	2459,4	22,5
Налог на имущество организаций	152,1	3,0	201,9	3,4	262,7	3,8	323,5	4,1	385,8	6,1	428,5	5,5	465,2	4,8	536,3	4,9
Земельный налог	48,5	1,0	45,4	0,8	68,9	1,0	80,2	1,0	95,2	1,5	118,2	1,5	44,0	0,5	141,0	1,3
Специальные налоговые режимы	79,0	1,6	112,6	1,9	156,0	2,2	204,3	2,6	192,5	3,1	207,7	2,7	234,1	2,4	295,4	2,7
Прочие налоги	65,1	1,3	71,9	1,2	113,0	1,6	96,0	1,2	92,3	1,5	126,5	1,6	117,5	1,2	130,2	1,2
ИТОГО налоговых доходов	5019,3	100	5976,8	100	6950,9	100	7944,2	100	6283,9	100	7827,0	100	9617,3	100	10954,0	100

Таблица 2.

Структура налоговых доходов от специальных налоговых режимов в консолидированном бюджете РФ в 2005-2012 гг., млрд. руб.

Наименование показателя	Годы															
	2005		2006		2007		2008		2009		2010		2011		2012	
	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%
УСНО	36,5	46,2	58,7	52,13	84	53,77	119,6	58,54	109,46	56,88	134,37	64,71	158,99	67,91	188,81	69,62
ЕНВД	40,2	50,89	50,3	44,67	56,3	36	63	30,84	63,92	33,21	70,61	34,00	71,25	30,43	78,57	28,97
ЕСХН	0,7	0,89	1	0,89	1,5	0,96	2,4	1,17	2,17	1,13	2,68	1,29	3,88	1,66	3,84	1,42
СРП	1,6	2,03	2,6	2,31	14,5	9,27	19,3	9,45	16,9	8,78	-	-	-	-	-	-
ИТОГО	79	100	112,6	100	156	100	204,3	100	192,45	100	207,65	100	234,12	100	271,22	100

Налоговая нагрузка представляет собой долю суммы всех налогов в общих доходах предприятия, учитываемых для целей налогообложения, за налоговый период.

Таблица 3

Уровни налоговой нагрузки по предприятиям, производящим и перерабатывающим сельскохозяйственную продукцию

Группы предприятий	Общий режим налогообложения, %	Единый сельскохозяйственный налог, %
Предприятия, производящие сельскохозяйственную продукцию	9,7	5,4
Предприятия, перерабатывающие сельскохозяйственную продукцию	5,1	1,6

Должно полагать, что при переходе на уплату ЕСХН уровень налоговой нагрузки заметно уменьшится. Сокращение налоговых платежей, таким образом, позволит снижать расходы организации, и, определенно, стабилизировать финансовое положение организации и скорректировать финансовые показатели в благоприятном направлении. Кроме того, ЕСХН привлекателен также возможностью сокращения объемов налоговых расчетов и отчетности, упрощения процедуры налоговых проверок (Карзаева, 2009). Структура и состав обязательных платежей, уплачиваемых сельскохозяйственными товаропроизводителями, по двум различным режимам налогообложения представлен на рисунке 2.

Неблагоприятными последствиями применения специального режима налогообложения является освобождение от уплаты НДС. Несмотря на то, что это позволяет снизить налоговую нагрузку плательщиков, освобождение от уплаты НДС приводит к увеличению затрат на сумму данного налога по приобретаемым материальным средствам. В этом случае сумма НДС полностью относится на затраты, что ведет к увеличению стоимости товарной продукции (Тюпакова, 2009).

Ещё одним отрицательным моментом применения ЕСХН является продолжающееся увеличение диспаритета цен на сельскохозяйственную и промышленную продукцию. Реализация продовольственной продукции (мяса, подсолнечника, молока, сахарной свеклы и зерна) и товаров их первичной переработки подлежит обложению НДС, по ставке 10%. Но так как сельхозпредприятия осуществляют приобретение непродовольственных товаров (ГСМ, оборудования, удобрений, ядохимикатов и т.п.), которые должны облагаться по максимальной ставке в 18%. В этой ситуации, сумма налоговых вычетов у сельхозпроизводителей, зачастую, существенно больше суммы начислений по НДС.



Рисунок 2. Состав обязательных платежей, уплачиваемых сельскохозяйственными товаропроизводителями по двум системам налогообложения.

Выходит, что, бюджет должен возратить сельхозпредприятию определенную часть данного налога, уплаченного поставщикам. У налогоплательщиков ЕСХН обязательств по исчислению и уплате НДС нет, но также отсутствует и право на вычет этого налога. Для части сельскохозяйственных товаро производителей, это является существенным минусом (Тюпакова, 2009). Это отчасти затрудняет сотрудничество сельскохозяйственных товаропроизводителей с контрагентами находящимися на общем режиме налогообложения. Так как в условиях сокращения темпов роста экономики (рис. 3) и появления первых признаков нехватки денежных средств в бюджете, возмещать суммы НДС из бюджета государство не торопится, что вызывает промедление с их возмещением а иногда и привлекает повышенное внимание

налоговых органов к данному субъекту, который подвергается в последствии выездной налоговой проверки.

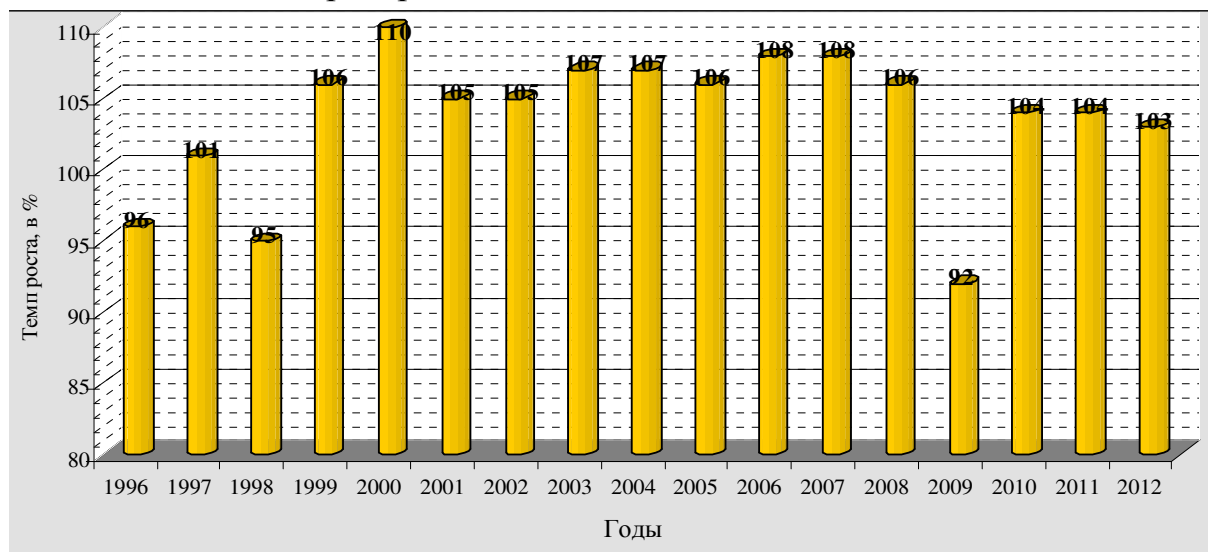


Рисунок 3. Темп роста экономики России

В этой ситуации несогласованность положений налогового законодательства по уплате НДС является определяющим фактором, который снижает активность сельскохозяйственных организаций при переходе на специальный налоговый режим (Улезько, 2007).

При применении ЕСХН у сельхозпредприятий возникает проблема, как формировать цены на свою продукцию. Ведь потребителями продукции сельского хозяйства могут быть как физические лица, так и индивидуальные предприниматели, которые не являются плательщиками НДС, а также и организации - плательщики этого налога. Налогоплательщики ЕСХН не являются плательщиками НДС и соответственно, не имеют права предъявлять НДС контрагентам. Поэтому хозяйствующие субъекты, применяющие общий режим налогообложения, лишаются права на вычет по НДС. Для многих заказчиков это сулит большие издержки, так как у них в этом случае не будет права на налоговый вычет.

Особенно отрицательно этот факт сказался на предприятиях перерабатывающей промышленности (мясокомбинаты, молкомбинаты, хлебокомбинаты, применяющие общий режим налогообложения), что повлекло за собой резкое удорожание продуктов питания в стране (рис. 4). Особенно резкий рост был в 1999 году после дефолта страны и резкой девальвации национальной валюты.

В результате происходит переложение НДС на конечного потребителя, так как данный налог является косвенным и многоступенчатым, а исключение какой либо стадии из обложения, ведет к увеличению цены товаров для конечного потребителя, на стадии прохождения сельскохозяйственного сырья через предприятия перерабатывающей промышленности (Тюпакова, 2009).

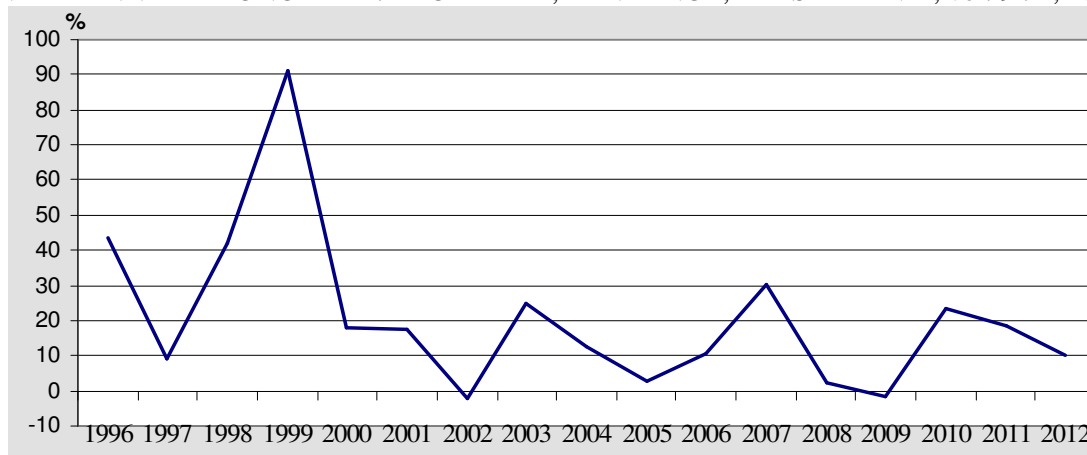


Рисунок 4. Темпы ежегодного роста цен на сельскохозяйственную продукцию в России

В тоже время, не являясь плательщиками НДС, сельскохозяйственные организации не перечисляют этот налог в бюджет, поэтому контрагенты по договорам теряют возможность возмещения данного налога из бюджета. Это приводит к тому, что перерабатывающие предприятия вынуждены осуществлять закупку сельскохозяйственной продукции с использованием целого ряда посредников, которые очень часто приобретают продукцию у производителей по нелегальным схемам, что ещё больше обостряет проблему не платежей и борьбы с «фирмами-однодневками». Ситуация складывается таким образом, что продукция организаций и предпринимателей, перешедших на уплату ЕСХН, оказывается менее конкурентоспособной, чем аналогичная продукция сельскохозяйственных товаропроизводителей, применяющих обычную систему налогообложения.

Выиграть от перехода на ЕСХН могут лишь те производители, у которых контрагенты также не возмещают НДС в соответствии с законом (население, субъекты малого предпринимательства, применяющие льготные режимы).

Несмотря на то, что в целом гл. 26.1 НК РФ обеспечивает более благоприятные условия налогообложения для сельскохозяйственных производителей, ЕСХН так и не стал универсальным для предприятий сельского хозяйства, что свидетельствует о необходимости дальнейшего совершенствования исчисления и взимания данного налога.

Одной из причин того, что значительное количество сельскохозяйственных производителей не перешла на использование ЕСХН (рис. 5) – является неоднородность организаций данного сектора экономики.

Значительный объём сельхозпродукции производят крупные хозяйства и агропромышленные холдинги. В то же время отдельные положения гл. 26.1 НК РФ представляются более выгодными для применения мелкими организациями, такие как:

- освобождение от исполнения обязанности по исчислению НДС является преференциальным для сельскохозяйственных производителей,

реализующих свою продукцию гражданам страны; при этом, розничная торговля является вотчиной мелких организаций и индивидуальных предпринимателей;

- основным показателем применения единого сельскохозяйственного налога является доля выручки от реализации сельскохозяйственной продукции в размере более 70% от общей величины выручки. Агрохолдинги и крупные хозяйства, как правило, не соответствуют данному критерию, так как их деятельность не является узкоспециализированной. Таким организациям свойственна диверсификация деятельности (НК РФ, 2013).

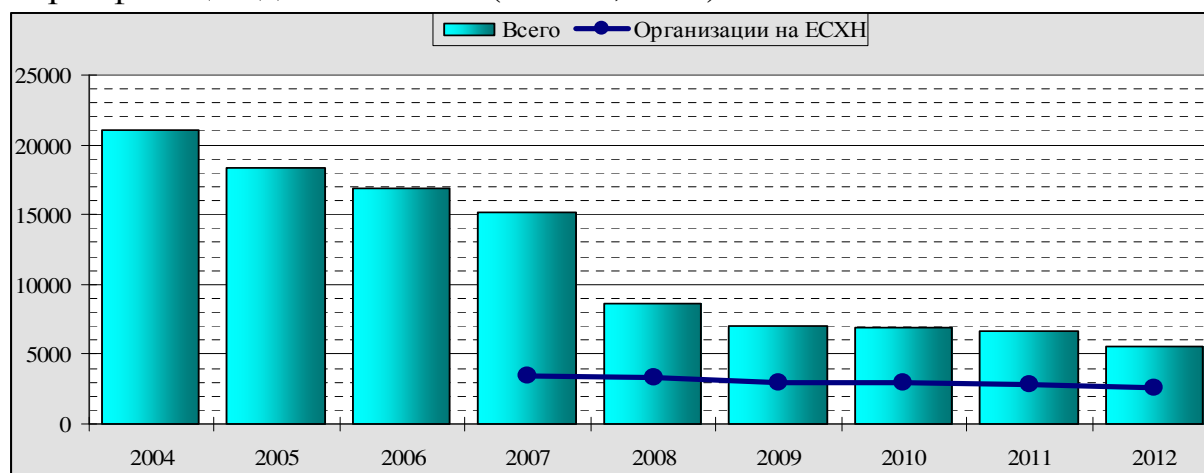


Рисунок 5. Изменение числа организаций производящих сельскохозяйственную продукцию с 2004 по 2012 годы.

При общем режиме налогообложения по налогу на прибыль организаций для сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на уплату ЕСХН, установлены льготные ставки в отношении деятельности, связанной с реализацией произведенной ими продукции, а также с её переработкой. В 2013 г. действие нулевой ставки по налогу на прибыль для организаций сельскохозяйственных товаропроизводителей, отвечающим требованиям предъявляемых к сельскохозяйственным производителям в ст. 342.2 НК РФ, применяют её бессрочно.

В случае продаже иной продукции, а также выполнении работ, оказании услуг или реализации имущественных прав, сельскохозяйственные товаропроизводители обязаны исчислять налог на прибыль по основной ставке в 20%. В силу того, что многие хозяйства являются убыточными (рис.6), а значит, не уплачивают налог на прибыль, переход на ЕСХН не сулит им существенных выгод в виде экономии сумм по налогу на прибыль организаций.

Высокорентабельным предприятиям АПК, специализирующимся исключительно на производстве сельскохозяйственной продукции и ее последующей переработке общий режим налогообложения более привлекателен, так как с 2013 г. ставка налога на прибыль организаций для них равна нулю.

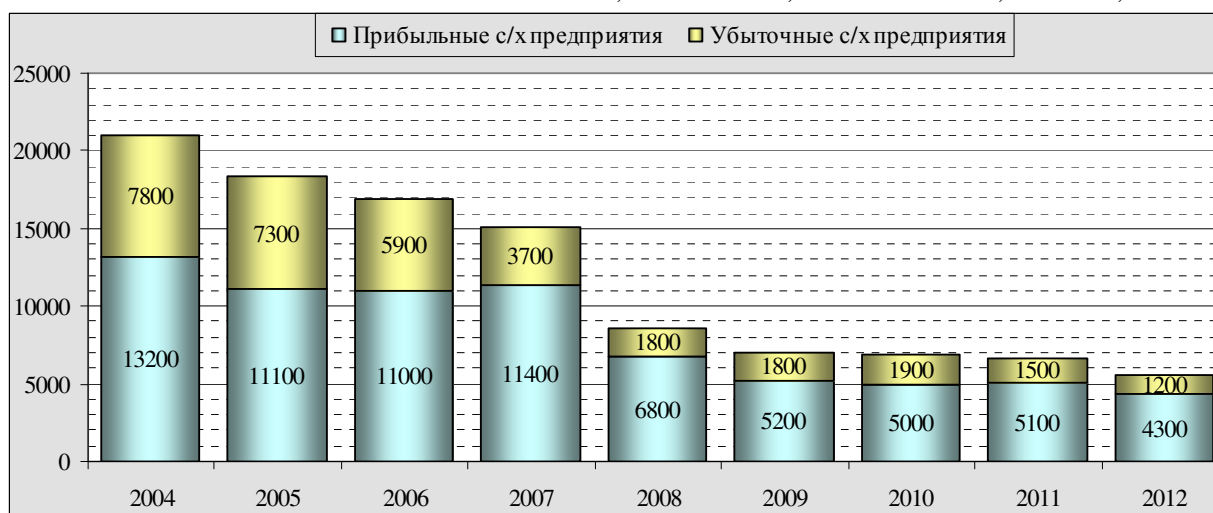


Рисунок 6. Изменение количества предприятий в сельскохозяйственном секторе экономики России с 2004 по 2012 годы.

Действие гл. 30 «Налог на имущество организаций» НК РФ, не предусматривает льгот на федеральном уровне, по налогу на имущество для сельскохозяйственных предприятий. Однако такие льготы могут быть предусмотрены на региональном уровне. В этой связи представляется, что решение вопроса о снижении сумм налога на имущество для сельскохозяйственных предприятий, всецело зависит от решений соответствующих субъектов РФ (Бочарова, 2009).

По транспортному налогу для сельскохозяйственных товаропроизводителей на федеральном уровне предусмотрены льготы. Так, не являются объектом налогообложения тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции.

Основной принцип уплаты земельного налога в сельском хозяйстве в отличие от налога на землю несельскохозяйственного назначения в России, как и во всех развитых странах, заключается в том, что ставка налога на землю сельскохозяйственного назначения намного ниже ставки налога на землю несельскохозяйственного назначения. Этот льготный подход к налогообложению земли в аграрном секторе, где земля является основным средством производства, представляет собой важный принцип льготного налогообложения сельского хозяйства.

Налоговые ставки земельного налога в Российской Федерации устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и не могут превышать 0,3% в отношении земельных участков, отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон

сельскохозяйственного использования (рис. 5) в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства. Прочие земельные участки облагаются по ставке 1,5% (НК РФ, 2013).

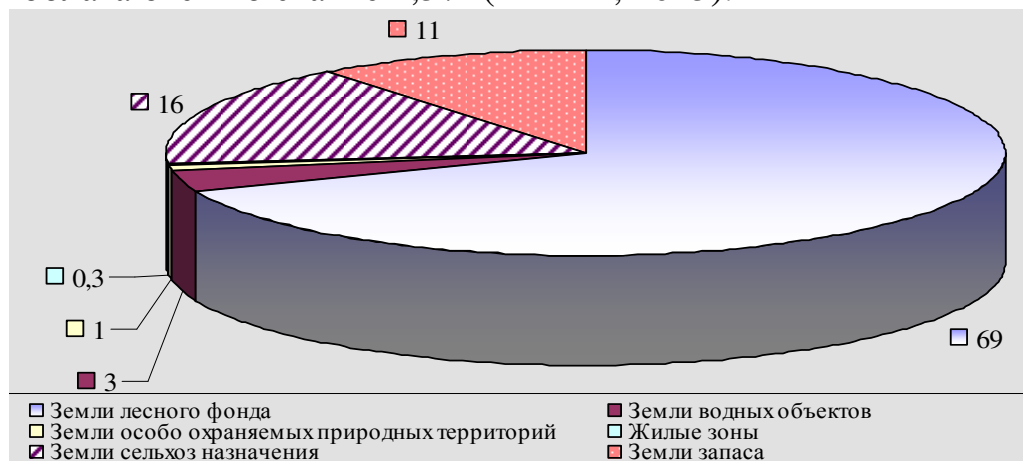


Рисунок 7. Структура земель РФ по категориям в процентах в 2012 году

Как видно из данного рисунка земли сельхоз назначения занимают порядка 16% от общего объема земли на территории России. Земля ми лесного фонда заняты 69% земель, но данные участки не подлежат налогообложению земельным налогом, также как и земли особо охраняемых территорий и земли занятые водными объектами.

Также стоит уделить внимание динамики изменения посевных площадей представленных в таблице 4. Сокращение составило 1,6 раза с 1980 года, что сильно снижает потенциально возможную налоговую базу по земельному налогу.

Таблица 4

Динамика изменения посевных площадей в России в тыс. га

Показатель	1980	1990	2000	2010
Вся посевная площадь	124815	117705	85419	75188
Зерновые культуры: из них	75465	63068	45636	43194
озимые зерновые культуры	17795	18411	11991	15078
яровые зерновые культуры	57670	44657	33645	28117
Технические культуры	6180	6111	6454	10900
Масличные культуры	3578	4007	5485	9616
Картофель и овощебахчевые культуры	4749	3966	4243	3022
Кормовые культуры	38421	44560	29086	18071
Площадь чистых паров	9506	13808	18042	14660

Произошло сокращение посевных площадей под зерновые культуры, особенно яровые более чем в 2 раза, и кормовые культуры также в 2 раза, при этом по масличным культурам посевные площади возросли в 2,7 раза, что связано с более высокой рентабельностью производства и реализацией данных культур.

При этом сельскохозяйственные товаропроизводители имеют право на

льготы и при обложении иными налогами. Так, например, предусмотрены определенные преимущества и при обложении водным налогом. Не признаются объектами налогообложения данным налогом забор воды из водных объектов для орошения земель сельскохозяйственного назначения (включая луга и пастбища), полива садоводческих, огороднических, дачных земельных участков, земельных участков личных подсобных хозяйств граждан, для водопоя и обслуживания скота и птицы, которые находятся в собственности сельскохозяйственных организаций и граждан.

Для предприятий, перешедших на уплату единого сельскохозяйственного налога (гл. 26.1 НК РФ), предусмотрен ускоренный способ амортизации основных средств, позволяющий им за год, три или десять лет применения данного режима списать их стоимость в расходы, в зависимости от срока полезного использования данных активов. Он дает возможность сельскохозяйственным товаропроизводителям окупать затраты, связанные с приобретением основных средств, в более короткие сроки. Данный порядок формирования затрат для исчисления единого сельскохозяйственного налога способствует заинтересованности предприятий в обновлении основных фондов, как инвестиционная льгота. В случае если остаточная стоимость основных средств невелика, и они имеют сильный износ, то возможная экономия на уплате ЕСХН будет незначительной (Щербинина, 2008).

В тоже время, если налогоплательщики создавали основные средства собственными силами или привлекали подрядчиков, то их остаточная стоимость не уменьшает налоговую базу по единому сельскохозяйственному налогу. Если основные средства созданы хозяйственным способом в рамках применения ЕСХН, то расходы на их сооружение не будут учитываться при исчислении налоговой базы по единому сельскохозяйственному налогу. Объясняется это тем, что при исчислении налоговой базы по ЕСХН в расходах учитываются затраты на их приобретение. При этом переход на единый сельскохозяйственный налог будет однозначно выгоден тем агрофирмам, которые в ближайшей перспективе планируют ввести в эксплуатацию дорогостоящие основные средства, так как это позволит в короткие сроки списать их стоимость.

Однако в случае перехода на общий режим налогообложения они лишатся права списывать стоимость основных средств по ускоренному методу. Во-первых, применяемая при ЕСХН амортизация имущества предприятия, при общем режиме перестанет быть таковой, из-за чего возникает потребность в пересчете их остаточной стоимости. Во-вторых, если затраты на введение в эксплуатацию основных средств за период выплаты ЕСХН превысили сумму начисленной амортизации, то при переходе на общий режим налогообложения возникшая разница будет признана доходом организации. Это в итоге потребует пересчета налоговой базы по налогу на прибыль организаций и как следствие начисление пеней за просрочку платежа.

Организации, применяющие общий режим налогообложения, ведут
ISSN 2222-6532
www.meconomics.org

бухгалтерский учет в общеустановленном порядке, что отчасти усложняет учетный процесс, особенно в случае расчета налогооблагаемой базы по бухгалтерскому и налоговому учёту. При переходе на уплату ЕСХН организации не освобождаются от обязанности вести бухгалтерский учет в полном объеме. Вместе с тем при переходе на уплату ЕСХН организации обязаны соблюдать требования налогового учета при определении объекта налогообложения и налоговой базы (доходы, уменьшенные на величину расходов). Налоговой базой по единому сельскохозяйственному налогу установлена разница между доходами и расходами, т.е. прибыль по ставке 6%.

Результаты исследования

Подводя итог всего выше изложенного, считаем целесообразным, на современном этапе развития ЕСХН выделить ряд положительных и отрицательных моментов характерных для данного режима.

К некоторым недостаткам ЕСХН можно отнести следующие.

Во-первых, большие льготы по налогообложению сельского хозяйства привели к тому, что основными платежами сельхозпредприятий государству является НДС и платежи в социальные фонды. По своей природе НДС не может быть включен в ЕСХН. Что касается социальных платежей, то конструкция платежей в фонд социального страхования также не позволяет включить их в единый налог. Таким образом, полной консолидации всех налогов и платежей все равно не достигается.

Во-вторых, невозможно регулировать отдельные процессы в производственной сфере с помощью единого налога. ЕСХН теряет гибкость, присущую разветвленной системе налогообложения, и усложняет учет.

Наряду с недостатками необходимо выделить и положительные факторы данного режима:

- 1) уменьшается количество начисляемых и уплачиваемых налогов;
- 2) сокращается сумма уплачиваемых налогов для слабых и средних хозяйств;
- 3) оптимизируются сроки уплаты налога (учитывая то, что первое полугодие является затратным, ЕСХН будет уплачиваться раз в год);
- 4) при грамотном подходе к организации учетного и производственного процесса агрофирмы имеют возможность не уплачивать следующие налоги: налог на прибыль организаций, НДС, налог на имущество организаций, транспортный налог, водный налог, а в некоторых случаях и земельный;
- 5) создается принцип добровольности выбора налогового режима.

Таким образом, сравнительный анализ положительных и отрицательных моментов перехода на ЕСХН свидетельствует о том, что вопрос о целесообразности применения общего или специального налогового режима продолжает оставаться открытым, и каждый налогоплательщик должен сам просчитать, какой вариант ему более подходит. При этом в обозримом будущем (3-5 лет), предполагается внесение серьезных изменений в порядок применения



специальных налоговых режимов, и ЕСХН в частности. Это особенно важно, так как совершенствование налогообложения сельскохозяйственных предприятий позволит повысить их конкурентоспособность.

Добавляет определённых сложностей и непрерывная корректировка законодательных актов, что не способствует эффективной и стабильной работе сельскохозяйственных предприятий. Действие значительного числа нормативно-правовых документов, определяющих налоговую и бухгалтерскую политику экономического субъекта приводит к тому, что до сих пор остается актуальным вопрос о снижении количества налогов. Это потребует дифференциации налоговых ставок, изменения порядка расчёта налоговой базы, введение некоторых льгот с учетом специфических особенностей отрасли.

**Список литературы**

- Анищенко А.В. Проблемы применения ЕСХН /А.В. Анищенко // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2009. - №6 - С. 54-57.
- Казьмин А.Г. Оробинская И.В. / Анализ поступления налогов в бюджеты областей Центрально-Чернозёмного района // Финансовое право и управление. – 2012. - №1 – С. 156-211.
- Карзаева Н.Н. / Новый порядок расчетов с фондами страхования в 2010 году // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2009. - №11 – С. 4-9.
- Карзаева Н.Н., Медведева Е. / Выбор системы налогообложения сельскохозяйственными предприятиями как фактор финансовой устойчивости // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2009. - №9 - С. 18-20.
- Налоговый кодекс Российской Федерации часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс]//Справочно-правовая система «Гарант»/ НПП «Гарант-Сервис». – Послед. обновление 26.06.2013.
- Наумов С.А. Совершенствование кооперации и интеграции в агропромышленных формированиях холдингового типа в Южном федеральном округе / С.А. Наумов, О.И. Павлушкина // Достижение науки и техники АПК. – 2003. - №9. – С. 4-7.
- Пестрякова Т.П. Система налогового планирования сельскохозяйственного предприятия / Т.П. Пестрякова // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. - №5. – С. 25-30.
- Тюпакова Н.Н., Бочарова О.Ф. / Налогообложение сельскохозяйственных товаропроизводителей требует совершенствования // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2009. - №4 – С. 45-54.
- Улезько О.В., Деревенских М.Н., Оробинский А.С. Региональные и местные налоги: учебное пособие. – Воронеж: ФГОУ ВПО ВГАУ, 2007. – 167 с.
- Щербинина М.М. / Об обложении налогом на прибыль сельскохозяйственных товаропроизводителей // Налоговый вестник. – 2008. - №11 – С. 41-43.

TAXATION OF AGRICULTURAL PRODUCERS OF RUSSIAKazmin Anton Gennadievich¹, Orobinskaya Irina Viktorovna²Voronezh State Agrarian University^{1,2}
(Voronezh, Russia)

Abstract. There is a general and a special order of taxation of agricultural producers in Russia. Peculiarities of taxation of agricultural enterprises, consisting in the possibility to use several modes of taxation. The optimum mode of taxation and characterized the main advantages of the choice of a special tax regime. Prospects of taxation of agricultural enterprises for the nearest future.

Key words: UAT; taxation of agricultural producers; tax burden; tax rates; structure of tax payments; structure of Russian budget revenues; growth rate of prices of agricultural products.

References:

Anishchenko A.V. Problems of application of UAT /AV Anishchenko // accounting in agriculture. - 2009. - №6 - pp. 54-57.

Kazmin A.G. Orobinskaya I.V. / Analysis of the tax proceeds into the budgets of the regions of the Central black soil region // Financial law and management. - 2012. - №1 - С. 156-211.

Karzaeva N.N. / New order of settlements with insurance funds in 2010 // accounting in agriculture. - 2009. - №11 - pp. 4-9.

Karzaeva N.N., Medvedev E. / Selection of the system of taxation of agricultural enterprises as a factor of financial stability // accounting in agriculture. - 2009. - №9 - С. 18-20.

Tax code of the Russian Federation part one of 31 July 1998 № 146-FZ and part II of August 5, 2000 № 117-FZ (as amended) [Electronic resource]//legal-reference system «Garant»/ NPP «Garant-Service». - Last. update 26.06.2013.

Naumov S.A. Improvement of cooperation and integration in agroindustrial formations of the holding type in the southern Federal district / S.A. Naumov, I. Chernov Pavlushkin // advancement of science and technology of agriculture. - 2003. - №9. - pp. 4-7.

Pestrykova T.P. The system of tax planning agricultural enterprise / T.P. Pestrykova // The economic analysis: theory and practice. - 2007. - №5. – pp. 25-30.

Tupakova N.N., Bocharova O.F. / Taxation of agricultural commodity producers requires improvement // accounting in agriculture. - 2009. - №4 - pp. 45-54.

Ulezko O.V., Derevenskih M.S., Orobinski A.S. Regional and local taxes: a training manual. –Voronezh: FGOU VPO VSAU, Vinnitsa, Ukraine, 2007. - 167 p.

Shcherbinina M.M / About the taxation of the profit of agricultural producers // Tax alert. - 2008. - №11 - pp. 41-43.