

Гашенко И.В.

СУЩНОСТЬ, ПРИНЦИПЫ И СПЕЦИФИКА НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ АПК В РОССИИ

Аннотация. Предметом исследования выступают экономические отношения, возникающие в процессе налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей. Объектом исследования является налоговое регулирование деятельности предприятий агропромышленного комплекса. Развитие агропромышленного комплекса как системообразующей сферы экономики является одним из приоритетов государственной политики обеспечения продовольственной безопасности и стимулирования развития сельских территорий. Указанные факторы определяют необходимость активизации косвенных методов государственного воздействия на развитие отраслей агропромышленного комплекса, среди которых важную роль играют налоги. Вместе с тем, сложившаяся система налогообложения агропромышленного комплекса не в полной мере обеспечивает выполнение всех возложенных на нее функций, недостаточно учитывает специфику сельского хозяйства. Методологической основой исследования послужили фундаментальные концепции, представленные в трудах отечественных и зарубежных ученых, законодательные и нормативно-правовые акты государственных органов власти, федеральные законы, Указы Президента и Постановления Правительства РФ, материалы научно-практических конференций, затрагивающие вопросы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей. В работе использованы абстрактно-логический, монографический, статистико-экономический и другие методы экономических исследований. Новизна исследования заключается в формулировке авторского определения «Налогового регулирования», которое заключается в формировании государством благоприятной среды для устойчивого развития предпринимательской деятельности в АПК, посредством снижения общего уровня налогообложения, установления разнообразных специальных налоговых льгот, тем самым, повышая инвестиционную и экономическую привлекательность отрасли. А также выделены и обоснованы основные принципы налогового регулирования в АПК.

Ключевые слова: Налогообложение, АПК, Налоговое регулирование, сельхозтоваропроизводитель, налоговые льготы, принципы налогообложения, сельскохозяйственный налог, налоговая нагрузка, налоговая политика, функции налогов.

Существующий уровень развития аграрной сферы, низкая инвестиционная привлекательность отрасли, рискованный характер ведения предпринимательской деятельности объективно обуславливают необходимость более взвешенного и системного подхода со стороны федеральных и региональных властей к проведению аграрной политики, позволяющего смягчить отрицательное воздействие рыночного механизма, сформировать конкурентную среду, создать условия для долгосрочного экономического роста и обеспечить продовольственную безопасность страны.

В этой связи особую актуальность приобретают вопросы совершенствования системы государственного регулирования сельского хозяйства, включающей различные формы и методы госрегулирования, учитывающие современное состояние и специфику аграрной сферы и способствующие повышению конкурентоспособности и устойчивости функционирования современных аграрных формирований и достижению социальной стабильности в отрасли.

В настоящее время существует множество определений такого понятия как «налоговое регулирование», которое в настоящее время носит дискуссионный характер. Так, А. Н. Аз-

рилийн в большом экономическом словаре под налоговым регулированием понимает совокупность мер косвенного воздействия государства на развитие производства путем изменения нормы изъятия в бюджет за счет понижения или повышения общего уровня налогообложения, разнообразных специальных налоговых льгот, поощряющих деловую активность в отдельных сферах или регионах.

В современном экономическом словаре под редакцией Райзберга Б. А. отмечено, что налоговое регулирование — это меры косвенного воздействия на экономику, экономические и социальные процессы путем изменения вида налогов, налоговых ставок, установления налоговых льгот, понижения или повышения общего уровня налогообложения, отчислений в бюджет.

По нашему мнению под налоговым регулированием АПК следует понимать, систему экономического, правового и политического обеспечения государством благоприятной среды для формирования и развития устойчивого развития предпринимательской деятельности в АПК, посредством снижения общего уровня налогообложения, установления разнообразных специальных налоговых льгот, тем самым, повышая инвестиционную и экономическую привлекательность отрасли.

Мы считаем, что налогообложение аграрных формирований заключается в необходимости государственного регулирования на основе предоставления льгот по различным налогам (по налогу на прибыль, земельному налогу, налогу на имущество организаций и т.д.), экспортно-импортной деятельности через квотирование и установление таможенных пошлин на ввозимые продовольственные товары и т.д.

Следует отметить, что налоговое регулирование является весьма мощным инструментом государственного регулирования экономики любой страны. Специфика налогового регулирования заключается в том, что для предприятий аграрной сферы в современных условиях первичной является регулирующая функция налогов, а не фискальная. Связано это с тем, что

ввиду объективных причин более половины современных аграрных формирований находится в весьма тяжелых финансовых условиях: уровень заработной платы почти в три раза ниже, чем в среднем по экономике страны; низкий уровень и большая изношенность материально-технической базы, и поэтому отчисление от прибыли, доходов физических лиц, социальных налогов, налога на имущества весьма незначительны.

Таким образом, мы считаем, что на современном этапе развития основной функцией налогов в аграрной сфере является регулирующая, при этом налоговое регулирование должно быть направлено, прежде всего, на регулирование экспортно-импортной деятельности.

Средний уровень налогового бремени в зарубежных странах колеблется от 15 до 40%. Так, величина налогового бремени в России заметно ниже уровня стран ЕС и Канады, примерно на одном уровне с Японией и США и много выше, чем в бурно развивающихся экономиках (Индия и Китай), что является отрицательным фактом, учитывая необходимость увеличения темпов экономического развития РФ до уровня Индии и Китая (рис. 1).

Налоговое бремя в сельском хозяйстве РФ существенно ниже, чем в среднем по экономике и по итогам 2013 г. оно составляло около 6,6%, что объясняется существенными льготами для предприятий аграрной сферы, а именно: льготная ставка НДС, применение специального налогового режима в виде ЕСХН, нулевая ставка по налогу на прибыль и т.д.

Очевидно, что низкое налоговое бремя в целом положительно сказывается на функционировании предприятий аграрной сферы и должно способствовать привлечению инвестиций в данный сектор экономики страны. Но вместе с тем в существующей налоговой системе РФ имеются определенные противоречия, которые тормозят этот процесс. Речь идет о применении специального режима налогообложения для сельхозтоваропроизводителей. Дело в том, что одна из основных задач данного налогового режима — это повышение

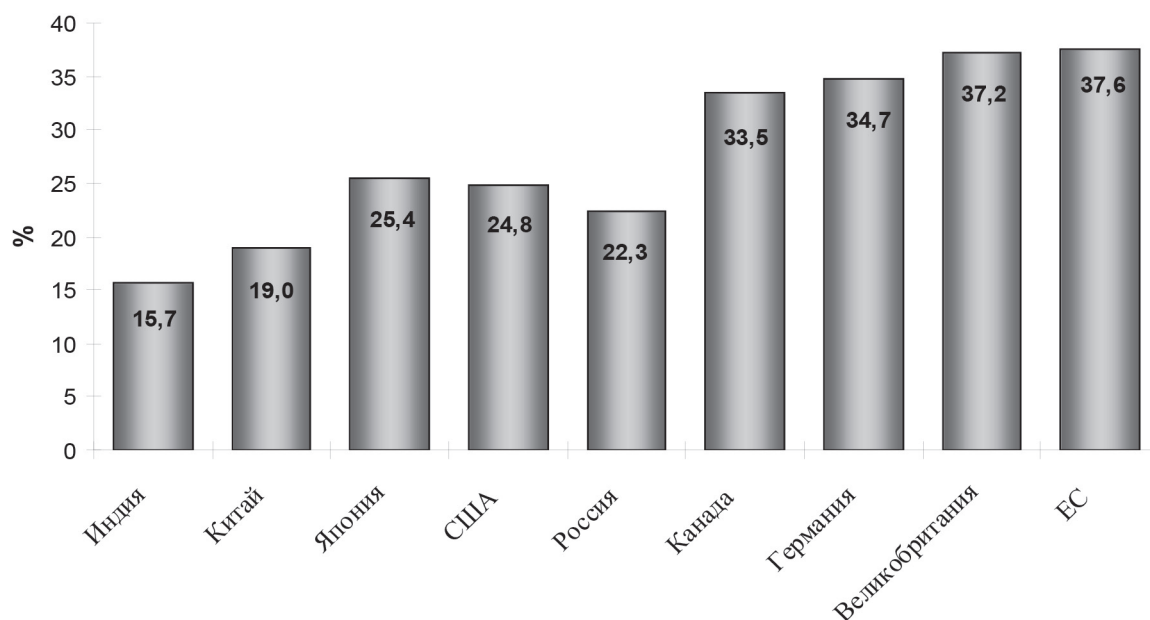


Рис. 1. Уровень налогового бремени в странах мира, %

инвестиционной привлекательности сельского хозяйства.

Между тем практика применения ЕСХН показывает, что организациям или индивидуальным предпринимателям, собирающимся привлечь инвестиционные ресурсы в развитие предприятия, экономически выгоднее оставаться на общем режиме налогообложения.

Таким образом, существующая редакция главы 26.1 НК РФ делает экономически не оправданным применение специального налогового режима для сельскохозяйственных товаропроизводителей в случае привлечения крупных инвестиционных ресурсов на развитие предприятия. В этой связи на современном этапе развития сельского хозяйства, когда отрасль остро нуждается в инвестициях, видится целесообразным исключение НДС из перечня неплатимых налогов для сельскохозяйственных товаропроизводителей, применяющих специальный режим налогообложения в виде ЕСХН.

Внешнеэкономическое регулирование через таможенные пошлины и тариф также является составной частью налогового регулирования и имеет свои особенности в аграрном секторе экономики. Несомненно, чем меньше таможенные пошлины, тем дешевле импортное продо-

вольствие, а следовательно, больше и объемы его потребления внутри страны. Кроме того, таможенные пошлины являются дополнительными бюджетными доходами.

Россия не использует в существенных объемах экспортное регулирование в аграрной сфере, что влечет за собой увеличение импорта продовольствия. Так, последние несколько лет в РФ ежегодно было импортировано продовольственных товаров на сумму более 15 млрд. долл., при этом их экспорт составил всего 3,5–4 млрд. долл.

По нашему мнению, научно обоснованная система налогообложения сельхозтоваропроизводителей — одно из необходимых условий успешного реформирования аграрного сектора экономики России. Существующая налоговая система слабо учитывает специфику сельского хозяйства, а в большей степени интегрированных структур, которые в настоящее время являются основой сельского хозяйства. Эффективность сельского хозяйства, в отличие от других отраслей экономики, в значительной степени, как уже говорилось, определяется складывающимися природными и климатическими условиями. Они оказывают влияние не только на урожайность сельскохозяйственных культур,

но и предопределяют уровень затрат хозяйствующего субъекта на осуществление сельскохозяйственной деятельности. Многие исследователи поднимали вопрос о необходимости введения дифференцированного подхода к налогообложению сельского хозяйства в зависимости от складывающихся природно-климатических условий, что позволит обеспечить равные условия хозяйствования. Однако до настоящего времени механизмы дифференциации условий налогообложения не разработаны. Помимо этого многоканальная система налогов ставит сельхозпредприятия в неравные условия по отношению к налогоплательщикам других отраслей хозяйственного комплекса страны. Пробелы в налоговом законодательстве не дают возможности крупным (интегрированным) сельхозпредприятиям получения налоговых льгот, что тормозит процесс инвестирования.

Таким образом, нам представляется, что в настоящее время налоговое регулирование АПК должно базироваться на трех основных принципах: регулирующем, стимулирующем и системном (учет единства налоговой системы и взаимодействия различных форм налоговых отношений применительно к конкретному налогоплательщику и особенностей его хозяйственной деятельности).

Регулирующий принцип налогообложения предпринимательской деятельности в АПК должен представлять собой стремление достичь баланса интересов между различными субъектами в экономике. Использование налогообложения с регулирующей целью позволяет перераспределить налоговое бремя между различными субъектами предпринимательской деятельности. Наряду с этим это позволяет достичь баланса между публичными интересами государства и общества, а также частными интересами субъектов в аграрной сфере.

Стимулирующий принцип как цель налогообложения предпринимательской деятельности АПК представляет собой ослабление налогового бремени для экономически невыгодных, но социально значимых видов предпринимательской деятельности, таких как сельское хозяйство,

и усиление налогового бремени для экономически выгодных, но социально нейтральных видов предпринимательской деятельности.

Системный принцип должен основываться на учете единства налоговой системы и взаимодействия различных форм налоговых отношений применительно к конкретному налогоплательщику и особенностей его хозяйственной деятельности.

Специфика финансовых отношений в АПК, в отличие от других отраслей экономики, в значительной степени, определяется естественно-биологическим циклом производства, обуславливающим кругооборот финансовых ресурсов в соответствии с процессом развития биологических активов, а также сезонность осуществления расходов и получения доходов^[2]. Кроме того, финансовые результаты в АПК находятся в тесной зависимости от складывающихся природных и климатических условий. Они оказывают влияние не только на урожайность сельскохозяйственных культур, но и предопределяют дифференциацию доходности вследствие неоднородности затрат хозяйствующих субъектов на осуществление сельскохозяйственной деятельности, включая необходимость расходов на страхование погодных и иных рисков^[3].

Серьезной экономической проблемой АПК является относительно низкий и волатильный уровень рентабельности сельскохозяйственного производства, сокращающий стимулы к инвестированию в развитие и ограничивающий приток капитала^[11]. Показатель рентабельности продаж и активов в сельском хозяйстве (за исключением рыбной отрасли) значительно ниже по сравнению со средним значением по экономике (таблица 1).

Вместе с тем, проведенный анализ свидетельствует о более уверенной динамике показателей рентабельности в сельском хозяйстве, чем в других отраслях экономики. Так, за анализируемый период рентабельность продаж сельскохозяйственной продукции увеличилась на 3,7 п.п. (по рыбной отрасли — на 34,8 п.п.), а рентабельность активов — на 2,5 п.п. (по рыбной отрасли — на 31,3 п.п.) при общем сни-

Таблица 1. Рентабельность продаж и активов в некоторых отраслях АПК в 2003–2013 гг. (в процентах)

	2003		2005		2012		2013		2013 к 2003	
	Рентабельность продаж	Рентабельность активов	Рентабельность продаж	Рентабельность активов	Рентабельность продаж	Рентабельность активов	Рентабельность продаж	Рентабельность активов	Рентабельность продаж	Рентабельность активов
Всего в экономике	10,2	5,9	13,5	8,8	8,6	6,1	7,7	5,0	-5,2	-0,9
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	2,6	-0,0	6,7	2,8	10,7	3,5	6,3	2,5	+3,7	+2,5
Рыболовство, рыбоводство	-3,3	-16,2	5,2	0,1	16,2	11,5	21,5	15,1	+34,8	+31,3
Обрабатывающие производства	12,4	7,3	15,3	11,9	10,7	8,1	9,5	4,9	-2,9	-2,4
производство пищевых продуктов	8,2	6,4	7,9	6,3	9,4	6,4	10,1	6,1	+1,9	-0,3
текстильное и швейное производство	1,4	-1,6	2,7	1,0	6,2	3,9	7,1	3,5	+5,7	+5,1
производство кожи, изделий из кожи и обуви	2,8	1,9	5,0	2,7	9,1	3,7	6,2	1,8	+3,4	-0,1

жении рентабельности продаж по экономике на 5,2 п.п., а рентабельности активов — на 0,9 п.п. Кроме того, за период с 2003 по 2013 гг. наблюдается последовательное сокращение отставания рентабельности в сельском хозяйстве, а перерабатывающие отрасли АПК демонстрируют уверенный рост рентабельности продаж.

Объективные сложности аграрной экономики вынуждают большинство стран осуществлять мероприятия государственного регулирования. Сельскохозяйственные налоги не являются предметом регулирования в Соглашении по сельскому хозяйству ВТО, значит, страны-участники не обязаны сокращать налоговые льготы. В условиях снижения внутренней поддержки сельского хозяйства согласно требованиям ВТО налоги становятся одним из основных инструментов поддержки аграрного сектора ^[1].

Комплексный подход к налоговому регулированию должен быть ориентирован на учет специфических факторов экономической деятельности в АПК. Мы считаем, что важнейшей особенностью сельскохозяйственного производства, которую должна учитывать налоговая система, является сезонность производства

и несовпадение по времени пиков осуществления затрат и получения доходов. Одним из принципов, сформулированным еще А. Смитом, является «принцип удобства и времени взимания налога для налогоплательщика». Исходя из этого принципа, каждый налог из всей совокупности налогов должен взиматься в такое время и таким способом, которые предоставляют наибольшие удобства для налогоплательщика. Иными словами, при формировании налоговой системы и введении любого налога должны быть ликвидированы все формальности, акт уплаты налога должен быть максимально упрощен, т.е. налоговый платеж должен приурочиваться ко времени получения дохода.

Можно констатировать, что для целей налогового регулирования экономики в России используются те же методы, что и в развитых странах — специальные режимы фискального обложения; пониженные ставки; льготы в виде полного или частичного освобождения от налога определенных категорий плательщиков, отдельных видов деятельности и доходов по ним; перенесение сроков уплаты налогов и сборов на более поздний срок.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Делягин М. Г. Некоторые последствия присоединения к ВТО для сельского хозяйства России // *Международная экономика*. 2012. № 9. С.17–20; Узун В. Я. Российская политика поддержки сельского хозяйства и необходимость её корректировки после вступления в ВТО // *Вопросы экономики*. 2012. № 10. С. 132–150.
2. Добрынин В. А. Государственное регулирование агропромышленного производства. М.: ИНФА РФ, 1998. С.21.
3. Камалян А. К. Налогообложение сельскохозяйственных предприятий. Воронеж: ФГОУ ВПО ВГАУ, 2005.
4. Оробинская И. В., Казьмин А. Г. Проблемные аспекты применения НДС предприятиями АПК России / И. В. Оробинская, А. Г. Казьмин // *Налоги и финансовое право*. — 2014. — № 12. — С.79–84
5. Оробинская И. В., Казьмин А. Г. Анализ поступления налогов в бюджеты областей Центрально-Черноземного района / И. В. Оробинская, А. Г. Казьмин // *Финансовое право и управление* — Москва, № 1, 2012. — Режим доступа к журналу: http://e-notabene.ru/flc/article_358.html
6. Оробинская И. В., Казьмин А. Г. Таможенное регулирование в России после присоединения к ВТО / И. В. Оробинская, А. Г. Казьмин // *Финансы и кредит* — Москва, № 48 (576), 2013. — 46–55 с.
7. Оробинская И. В. Методические рекомендации по оптимизации налогообложения горизонтально-интегрированных объединений АПК / И. В. Оробинская // *Налоги и налогообложение*-Москва, № 10–2013. — 730–741 с.
8. Оробинская И. В. Основы оптимизации налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей в России / И. В. Оробинская // *Налоги и налогообложение* — Москва, № 11–2013. — 807–817 с.
9. Оробинская И. В. Характеристика налогового потенциала субъектов аграрного сектора России на примере областей ЦЧР / И. В. Оробинская // *Налоги и налогообложение*. — 2014. — № 6. — С. 579–587.
10. Составлено автором по: *Россия в цифрах. 2014: Крат. стат. сб./Росстат-М., Росстат, 2014. С. 425. Сельское хозяйство, охота и охотничье хозяйство, лесоводство в России. 2013: Стат.сб./ Росстат. М., 2013.*
11. Тюпакова Н. Н., Бочарова О. Ф. Развитие регулирующей функции налогов в налогообложении сельскохозяйственных товаропроизводителей: Монография. Краснодар: КубГАУ, 2008. С.10–16.
12. Оробинская И. В. Основы оптимизации налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей в России // *Налоги и налогообложение*. — 2013. — 11. — С. 807–817. DOI: 10.7256/1812–8688.2013.11.9584.
13. Ю. А. Шеховцова Использование налоговых инструментов обеспечения инвестиционной безопасности в Российской Федерации // *Налоги и налогообложение*. — 2013. — 3. — С. 165–178. DOI: 10.7256/1812–8688.2013.03.1.
14. Оробинская И. В. Налоговые инструменты обеспечения стабильного развития отраслей АПК // *Налоги и налогообложение*. — 2014. — 4. — С. 393–400. DOI: 10.7256/1812–8688.2014.4.12019.
15. Оробинская И. В. Налоговые инструменты обеспечения стабильного развития отраслей АПК // *Налоги и налогообложение*. — 2014. — 5. — С. 501–508. DOI: 10.7256/1812–8688.2014.5.12019.

16. И. В. Оробинская, А. В. Бурька Изменение внешней и внутренней политики Российской Федерации в отношении сельхозтоваропроизводителей в условиях вступления в ВТО // *Налоги и налогообложение.* — 2012. — 9. — С. 30–33.
17. Н. И. Морозко Адаптивные инструменты налогового планирования в управлении малыми организациями // *Налоги и налогообложение.* — 2012. — 1. — С. 45–50.

REFERENCES (TRANSLITERATED)

1. Delyagin M. G. Nekotorye posledstviya prisoedineniya k VTO dlya sel'skogo khozyaistva Rossii // *Mezhdunarodnaya ekonomika.* 2012. № 9. S.17–20; Uzun V. Ya. Rossiiskaya politika podderzhki sel'skogo khozyaistva i neobkhodimost ee korrektyrovki posle vstupleniya v VTO // *Voprosy ekonomiki.* 2012. № 10. S. 132–150.
2. Dobrynin V. A. Gosudarstvennoe regulirovanie agropromyshlennogo proizvodstva. M.: INFA RF, 1998. S.21.
3. Kamalyan A. K. Nalogooblozhenie sel'skokhozyaistvennykh predpriyatii. Voronezh: FGOU VPO VGPU. 2005.
4. Orobinskaya I. V., Kaz'min A. G. Problemnye aspekty primeneniya NDS predpriyatiyami APK Rossii / I. V. Orobinskaya, A. G. Kaz'min // *Nalogi i finansovoe pravo.* — 2014. — № 12. — С.79–84
5. Orobinskaya I. V., Kaz'min A. G. Analiz postupleniya nalogov v byudzhety oblastei Tsentral'no-Chernozemnogo raiona / I. V. Orobinskaya, A. G. Kaz'min // *Finansovoe pravo i upravlenie* — Moskva, № 1, 2012. — Rezhim dostupa k zhurnalu: http://e-notabene.ru/flc/article_358.html
6. Orobinskaya I. V., Kaz'min A. G. Tamozhennoe regulirovanie v Rossii posle prisoedineniya k VTO / I. V. Orobinskaya, A. G. Kaz'min // *Finansy i kredit* — Moskva, № 48 (576), 2013. — 46–55 s.
7. Orobinskaya I. V. Metodicheskie rekomendatsii po optimizatsii nalogooblozheniya gorizontallyno-integrirovannykh ob'edinenii APK / I. V. Orobinskaya // *Nalogi i nalogooblozhenie-Moskva,* № 10–2013. — 730–741 s.
8. Orobinskaya I. V. Osnovy optimizatsii nalogooblozheniya sel'skokhozyaistvennykh tovaroproizvoditelei v Rossii / I. V. Orobinskaya // *Nalogi i nalogooblozhenie* — Moskva, № 11–2013. — 807–817 s.
9. Orobinskaya I. V. Kharakteristika nalogovogo potentsiala sub'ektov agrarnogo sektora Rossii na primere oblastei TsChR/ I. V. Orobinskaya // *Nalogi i nalogooblozhenie.* — 2014. — № 6. — С. 579–587.
10. Sostavleno avtorom po: Rossiya v tsifrakh. 2014: Krat. stat. sb./Rosstat-M., Rosstat, 2014. S. 425. Sel'skoe khozyaistvo, okhota i okhotnich'e khozyaistvo, lesovodstvo v Rossii. 2013: Stat.sb./Rosstat. M., 2013.
11. Tyupakova N. N., Bocharova O. F. Razvitie reguliruyushchei funktsii nalogov v nalogooblozhenii sel'skokhozyaistvennykh tovaroproizvoditelei: Monografiya. Krasnodar: KubGAU, 2008. S.10–16.
12. Orobinskaya I. V. Osnovy optimizatsii nalogooblozheniya sel'skokhozyaistvennykh tovaroproizvoditelei v Rossii // *Nalogi i nalogooblozhenie.* — 2013. — 11. — С. 807–817. DOI: 10.7256/1812–8688.2013.11.9584.
13. Yu. A. Shekhovtsova Ispol'zovanie nalogovykh instrumentov obespecheniya investitsionnoi bezopasnosti v Rossiiskoi Federatsii // *Nalogi i nalogooblozhenie.* — 2013. — 3. — С. 165–178. DOI: 10.7256/1812–8688.2013.03.1.
14. Orobinskaya I. V. Nalogovye instrumenty obespecheniya stabil'nogo razvitiya otraslei APK // *Nalogi i nalogooblozhenie.* — 2014. — 4. — С. 393–400. DOI: 10.7256/1812–8688.2014.4.12019.
15. Orobinskaya I. V. Nalogovye instrumenty obespecheniya stabil'nogo razvitiya otraslei APK // *Nalogi i nalogooblozhenie.* — 2014. — 5. — С. 501–508. DOI: 10.7256/1812–8688.2014.5.12019.

16. I. V. Orobinskaya, A. V. Buryka *Izmenenie vneshnei i vnutrennei politiki Rossiiskoi Federatsii v otnoshenii sel'khoztovaroproizvoditelei v usloviyakh vstupleniya v VTO // Nalogi i nalogooblozhenie.* — 2012. — 9. — С. 30–33.
17. N. I. Morozko *Adaptivnye instrumenty nalogovogo planirovaniya v upravlenii malymi organizatsiyami // Nalogi i nalogooblozhenie.* — 2012. — 1. — С. 45–50.