

ЭФФЕКТИВНАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КАК ФАКТОР УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

¹В. Р. Шарафутдинов, аспирант

¹Д. В. Эссауленко, кандидат экономических наук

¹В. В. Беляков, исполнительный директор

¹Новосибирский государственный аграрный университет

²Общество с ограниченной ответственностью

«АФ "Решение"»

E-mail: vladislav_ec@yahoo.com

Ключевые слова: сельскохозяйственная организация, цена продукции, себестоимость, прибыль, конкурентоспособность, устойчивое развитие, единый сельскохозяйственный налог, общий режим налогообложения

Реферат. Рассматривается эффективность системы налогообложения как одного из факторов устойчивого развития сельскохозяйственной организации. Экономическая выгода как единого сельскохозяйственного налога, так и общего режима налогообложения постоянно меняется, так как обнаруживаются новые положительные и отрицательные стороны этих режимов. По результатам анализа изменений, произошедших в налоговом законодательстве, установлено, что переход на общий режим налогообложения экономически целесообразен для сельскохозяйственных организаций, отвечающих критериям, указанным в п.2 ст. 346.2 Налогового кодекса Российской Федерации. Дополнительной выгодой для организации является налог на добавленную стоимость к возмещению, который можно направлять на дальнейшее развитие производства и в очередной раз возмещать из бюджета сумму налога. Экономическая выгода проявляется как у субъектов малого и среднего предпринимательства, так и у крупных сельскохозяйственных организаций. Показано, что выбранный режим влияет на конкурентоспособность продукции и конечный финансовый результат деятельности сельскохозяйственных организаций, а в итоге на их устойчивое развитие.

Среди видов государственной поддержки сельскохозяйственных организаций (сельскохозяйственных товаропроизводителей) в России различают как субсидирование их деятельности, так и создание благоприятной налоговой среды путем ввода специального режима налогообложения и льготного налогообложения сельскохозяйственных организаций, находящихся на общем режиме.

Для сельскохозяйственных организаций важной практической задачей является выбор эффективной налоговой политики и налогового планирования. Система налогообложения является неотъемлемым фактором устойчивого развития, влияющим на конкурентоспособность продукции и конечный финансовый результат деятельности сельскохозяйственных организаций.

С 1 января 2004 г. вступила в силу новая редакция гл. 26.1 Налогового кодекса «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)» (ЕСХН), которая принципиально меняла нормы этого специального режима налогообложения [1]. В связи с этим начиная с 2004 г.

большинство сельскохозяйственных организаций перешло на ЕСХН. Основанием для этого послужило существенное снижение налоговой нагрузки, а именно, снижение единого социального налога (ЕСН) практически на 15,8%, освобождение от налога на прибыль, на имущество, налога на добавленную стоимость.

Как показала практика, экономия на ЕСН оказалась существенной при переходе на ЕСХН до 2010 г. Например, при фонде заработной платы в месяц 1 000 000 руб. сельскохозяйственная организация, применяющая ЕСХН, сэкономила в 2004 г. на ЕСН 158 000 руб. в месяц (1 896 000 руб. в год.), с 2005 до 2010 г. – 42 000 руб. в месяц (504 000 руб. в год).

Важно заметить, что сейчас не зависит от используемой системы налогообложения применение сельскохозяйственными организациями пониженных тарифов страховых взносов [2].

Единой методики для сравнения налоговой нагрузки при разных режимах налогообложения не существует. Так, при переходе с ЕСХН на ОСНО организация может лишь приблизительно рассчитать экономический эффект (потенциаль-

ную экономию на налогах) от применения другого налогового режима [3].

Цель исследований – выявление эффективного режима налогообложения для сельскохозяйственных организаций.

ОБЪЕКТЫ И МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЙ

Объектом исследования являются экономические процессы и режимы налогообложения как особый фактор устойчивого развития организации. В работе использованы абстрактно-логический, статистико-экономический, балансовый, расчетно-конструктивный методы исследования.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЙ

Экономическая выгодность как ЕСХН, так и ОСНО постоянно меняется, так как обнаруживаются новые положительные и отрицательные стороны этих режимов. По результатам анализа изменений, произошедших в налоговом законодательстве, установлено, что переход на ОСНО экономически целесообразен для сельскохозяйственных организаций, отвечающих критериям, указанным в п. 2 ст. 346.2 НК РФ. При этом важно заметить, что экономическая выгода проявляется как у субъектов малого и среднего предпринимательства, так и у крупных сельскохозяйственных организаций.

В настоящее время налоговое законодательство Российской Федерации предусматривает льготное налогообложение для сельскохозяйственных организаций. Так, в большинстве регионов сельскохозяйственные организации, применяющие ОСНО, имеют льготы или полностью освобождены от уплаты налога на имущество, транспортного налога; налог на прибыль от сельскохозяйственной деятельности уплачивается по ставке 0%.

Большинство сельскохозяйственных организаций, производящих зерно, мясо, молоко, продукцию сельскохозяйственной переработки, реализуют свою продукцию на перерабатывающие организации либо организациям крупной розничной сети, среди которых все без исключения применяют не ЕСХН, а ОСНО. Плательщики ЕСХН не являются плательщиками налога на добавленную стоимость (НДС) и не имеют права предъявлять налог перерабатывающим организациям (крупным розничным сетям). В связи с этим пере-

рабатывающим организациям либо организациям крупной розничной сети выгоднее работать с организациями, применяющими ОСНО, а не с ЕСХН, т.к. они не лишаются права на вычет «входного» НДС. Реализация сельскохозяйственными организациями мяса, молока, зерна и другой сельскохозяйственной продукции, а также продукции ее переработки, облагается по ставке НДС 10%. При этом, если сельскохозяйственная организация применяет НДС, цена на продукцию увеличится на 10% (по данным мониторинга среди перерабатывающих организаций Томской, Кемеровской, Новосибирской области, Красноярского края), т.к. перерабатывающая организация (крупная розничная торговая сеть) может принять к вычету сумму налога (10%). Для примера возьмем среднюю цену без НДС в 2012 г. на реализуемое сырое молоко крупного рогатого скота по Российской Федерации, которая будет выглядеть следующим образом, если покупателями являются организации, применяющие НДС [4]:

- цена продукции при ЕСХН 13604 руб./т;
- цена продукции при ОСНО 14964 руб./т = 13604 + 1360 (НДС 10%).

Может быть иная ситуация, если потребителями продукции сельскохозяйственных организаций являются физические лица, индивидуальные предприниматели и организации, не являющиеся плательщиками НДС (организации на УСН, ЕНВД, ЕСХН). В этом случае целесообразность перехода зависит от конкретных условий и требует более сложного анализа. С учетом предыдущего примера, цена продукции молока будет выглядеть следующим образом:

- цена продукции при ЕСХН 13604 руб./т;
- цена продукции при ОСНО 13604 руб./т = 12367 + 1237 (НДС 10%).

Нетто-выручка при ОСНО всего лишь 12367 руб., что на 1237 руб. меньше, чем при ЕСХН.

Экономическая целесообразность перехода для сельскохозяйственных организаций на ОСНО заключается в том, что в случае приобретения оборотных (закуп материально-производственных запасов с НДС 18% – средства защиты растений и животных, семена, корма, ГСМ, удобрения, запчасти, электроэнергия и др.) и внеоборотных активов (основные средства с НДС 18% – тракторы, комбайны, сельхозмашины) НДС к вычету, как правило, превышает сумму начислений. Это означает, что сельскохозяйственная организация получит из бюджета России сумму НДС к возме-

Таблица 1

Анализ действующего налогового законодательства РФ в 2014 г.

ОСНО для сельскохозяйственных организаций		ЕСХН
Налог на прибыль 0%. В соответствии со ст. 284 п. 1.3. НК РФ ставка налога на прибыль для сельскохозяйственных организаций составляет 0%. Налог на прибыль от «несельскохозяйственной деятельности» (реализация материалов (продажная – покупная стоимость), основных средств (первоначальная – остаточная стоимость), сдача в аренду ОС (доходы минус расходы), тракторные и автотранспортные услуги на сторону, прочие услуги (которая составляет незначительную долю выручки) составляет 20%		Единый сельхозналог – 6% (доходы минус расходы). Освобождение от налога на прибыль
Налог на движимое имущество организаций 0%. Согласно п. 4 ст. 374 НК РФ, не признаются объектами налогообложения: 1) земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы); 2) движимое имущество, принятое с 1 января 2013 г. на учет в качестве основных средств. Важно отметить, что в организациях основная часть поступлений имущества – это движимое имущество (тракторы, комбайны, сельскохозяйственные машины и т. п.). Налог на недвижимое имущество организаций 0* – 2,2%. * Ряд основных регионов установили нулевую ставку (или льготу) по налогу на имущество организаций – это Красноярский край [5], Томская область и др.		Освобождение от налога на имущество организаций
Налог на добавленную стоимость 10% при реализации: скота и птицы в живой массе; мяса и мясопродуктов; молока и молокопродуктов; яиц и яйцепродуктов; зерна, комбикормов, кормовых смесей, зерновых отходов; муки; племенных животных и т. д.; 18% при реализации «несельскохозяйственной продукции», например, основных средств, строительных материалов. Как показывает практика, доля реализации «несельскохозяйственной» продукции незначительна		Освобождение от налога на добавленную стоимость
Представление поквартально: декларация по налогу на прибыль организации; декларация по налогу на имущество организаций; декларация по налогу на добавленную стоимость		Представление раз в год: декларация по ЕСХН
Доходы и расходы исчисляются методом начисления		Доходы и расходы исчисляются кассовым методом
<i>Вне зависимости от режима налогообложения</i>		
Страховые взносы. Тарифы страховых взносов для сельскохозяйственных организаций на 2013–2014 гг. составляют 27,1% (ст. 58 ФЗ № 212-ФЗ)		
Земельный налог. Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и не могут превышать 0,3% в отношении земельных участков, отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения, 1,5% – для прочих земель		
Транспортный налог. Согласно пп. 5 п. 2 ст. 358 НК РФ большая часть сельскохозяйственной техники (тракторы, комбайны) не является объектом налогообложения, если используется при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции. Ставки на остальной транспорт устанавливаются законами субъектов РФ, при этом в ряде регионов для сельских местностей установлены либо льготы, либо пониженные ставки налога (ст. 361 НК РФ)		

щению (НДС с реализованных товаров, работ, услуг минус НДС при приобретении товаров, работ, услуг, подлежащий вычету).

В целях определения эффективной налоговой политики сельскохозяйственной организации, с учетом проведенного анализа действующего налогового законодательства, показанного в табл. 1, необходимо выяснить на примере, какую экономическую выгоду получают сельскохозяйственные организации при переходе с ЕСХН на ОСНО [1].

В качестве примера будут использованы данные за 9 месяцев 2013 г. одной из сельскохозяй-

ственных организаций Красноярского края (далее – Общество). Эффективность налогового режима организации рассматривается по видам налогов.

Налог на имущество, по нашим расчетам, за 9 месяцев составит 0 руб., так как Законом Красноярского края «О налоге на имущество предприятий» установлено, что сельскохозяйственные организации освобождаются от уплаты налога на имущество [5].

Сумма налога на прибыль от сельскохозяйственной деятельности составит 0 руб. (ст. 284 п. 1.3 НК РФ).

Доля дохода от прочей деятельности в организации составляет не более 3–5%, что характерно для сельскохозяйственных организаций. Прибыль организации от прочей, «несельскохозяйственной» деятельности (сдача в аренду имущества, реализация покупных товаров, материалов и т.п.) за 9 месяцев 2013 г. составила 3 152 273 руб. Сумма налога составит 630 455 руб.

Для расчета экономической эффективности ОСНО нам потребовалось разделить НДС.

1. НДС к вычету. Общее поступление от поставщиков Общества составило 139 604 065 руб. (Дт 10, 20, 23, 25, 26, 41, 44 – Кт 60; Дт 41 – Кт 71 – покупные товары). В случае, если все приобреталось с учетом НДС, тогда сельскохозяйственная организация получила бы возмещение из бюджета в сумме 21 295 535 руб.

В связи с тем, что не всегда можно предвидеть поступления с учетом НДС, применяется погрешность: 30% – без НДС, 70% – с НДС. С учетом погрешности НДС к вычету составит 14 906 875 руб.

В данном случае эта сумма является дополнительной выгодой для организации, дополнительной «денежной массой», которую можно направить на дальнейшее развитие производства (например, на пополнение оборотных и внеоборотных средств) и в очередной раз возместить из бюджета сумму НДС. В дальнейшем получаем дополнительный НДС в размере 2273 930 руб., на сумму ранее возмещенного НДС в размере 14 906 875 руб.

Важно заметить, что сельскохозяйственные организации, применяющие ЕСХН, включают сумму НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) в расходы, тем самым увеличивая их себестоимость, а плательщики НДС относят сумму НДС на расчеты с бюджетом (на возмещение), соответственно их (плательщиков НДС)

себестоимость единицы продукции на сумму входного НДС будет меньше, что, в свою очередь, увеличивает прибыль Общества. Данное обстоятельство создает благоприятные предпосылки по привлечению инвестиций, получению кредитных средств и развитию производства организации.

2. НДС к начислению. В расчетах «НДС к начислению» нам потребовалось разделить НДС с реализации на две составляющие, когда:

1) стоимость реализованной продукции (цена реализации) увеличивается на сумму НДС, который оплачивает покупатель (крупные розничные сети). Покупатель, в свою же очередь, имеет право возместить из бюджета сумму оплаченного НДС в составе реализованной продукции (табл. 2).

Если плательщик ЕСХН получит на расчетный счет 166 403 456 руб., то плательщик НДС – 183 079 675 руб., т.е. поступившая денежная масса на 16 676 219 руб. больше, чем у плательщика ЕСХН. Но следует учесть, что данную сумму необходимо уплатить в бюджет как НДС к начислению. В данном случае экономическая выгода равна 0, сумма НДС, оплаченная покупателем, уплачивается в бюджет;

2) стоимость реализованной продукции не увеличивается на сумму НДС, а учитывается в составе цены реализации (в том числе в составе выручки). Это тот случай, когда покупателями выступают либо физические лица (население), либо неплательщики НДС (например, ИП, собственные торговые точки и др.), которым невыгодно платить за продукцию повышенную цену, увеличенную на сумму НДС (табл. 3).

В данном случае плательщики ЕСХН и ОСНО получают на расчетный счет одинаковую сумму в размере 42 340 468 руб., но плательщик ОСНО, в отличие от плательщика ЕСХН, из этой суммы

Таблица 2

Расчет стоимости реализованной продукции, увеличиваемой на сумму НДС, руб.

Ставка реализации продукции, %	Сумма реализации без НДС	Сумма НДС	Сумма реализации с учетом НДС
10	165 955 045	16 595 505	182 550 550
18	448 411	80 714	529 125
Итого	166 403 456	16 676 219	183 079 675

Таблица 3

Расчет стоимости реализованной продукции, не увеличиваемой на сумму НДС, руб.

Плательщик	Сумма реализации без НДС	Сумма НДС	Общая сумма
ЕСХН	42 340 468	-	42 340 468
ОСНО	37 365 919	10% – 2 189 146 18% – 2 785 403	42 340 468

должен уплатить в бюджет НДС – 4974549 руб., т.е. нетто-выручка (без НДС) плательщика ОСНО будет меньше на сумму начисленного к уплате в бюджет НДС, и в этой ситуации организации экономически невыгодно применение ОСНО.

Из полученных данных (без учета страховых взносов и других прочих налогов, которые не зависят от системы налогообложения) потенциальная экономия на налогах за 9 месяцев 2013 г. составила 9301871 руб., которая сложилась из следующих налогов: налог на имущество организаций 0 руб.; налог на прибыль организаций от «сельскохозяйственной» деятельности 0 руб., от «несельскохозяйственной» деятельности 630455 руб.; налог на добавленную стоимость к возмещению из бюджета РФ 9932326 руб.

Таким образом, выбор в сторону ОСНО очевиден, так как ЕСХН не снижает налоговой нагрузки.

ВЫВОДЫ

1. Для сельскохозяйственных организаций, осуществляющих расширенное воспроизводство, применение ЕСХН оказывается невыгодным вследствие невозможности принятия НДС к вычету по приобретаемым основным средствам, проведенным реконструкциям зданий и сооружений, материально-производственным запасам, услугам. Следует заметить, что компенсационный механизм может понести риски в случае, если: основные контрагенты организации не применяют ОСНО; отмечается общий дефицит финансовых ресурсов организации; цена на реализуемую продукцию организации не увеличивается на сумму НДС.

2. Дополнительной выгодой для организации является НДС к возмещению, который можно направлять на дальнейшее развитие производства и в очередной раз возмещать из бюджета сумму НДС. Продукция сельскохозяйственных организаций, применяющих ЕСХН, недостаточно конкурентоспособна и не востребована перерабатывающими (заготовительными) организациями, крупными торговыми розничными сетями из-за цены товара, уменьшенной на сумму НДС, по сравнению с сельскохозяйственными организациями, находящимися на ОСНО.
3. Организации, применяющие ЕСХН, включают сумму НДС по приобретенным товарам в расходы, тем самым увеличивая их себестоимость, а плательщики НДС относят сумму НДС на расчеты с бюджетом, соответственно, их себестоимость продукции на сумму входного НДС будет меньше, что, в свою очередь, увеличивает прибыль организации. Данное обстоятельство создает благоприятные предпосылки по привлечению инвестиций, получению кредитных средств и развитию организации.
4. По результатам исследования деятельности Общества авторами выявлена потенциальная экономия на налогах за 9 месяцев 2013 г. от применения ОСНО вместо ЕСХН в размере 9301871 руб. Полученная выгода может быть направлена на дальнейшее развитие производства и в очередной раз возмещена из бюджета сумма НДС, которая составит 2273930 руб. Изменение системы налогообложения – это серьезный шаг, который под силу только интенсивно развивающимся организациям, в которых tandem руководителя и главного бухгалтера устремлен на устойчивое развитие.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Налоговый кодекс Российской Федерации* от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ч. 2, гл. 21; гл. 25; 26.1; гл. 28; гл. 30; гл. 31) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/nalog2>.
2. *Федеральный закон № 212-ФЗ* от 24.07.2009 «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156033.
3. *Пономарева Т.Т., Садыков Р.Р.* Переход на ЕСХН: рассчитываем налоговую нагрузку // *Российский налоговый курьер*. – 2004. – № 18. – С. 21–25.
4. *Средние цены производителей сельскохозяйственной продукции по Российской Федерации в 1998–2012 гг.* [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/tariffs/#.
5. *Закон Красноярского края* от 08.11.2007 № 3–674 «О налоге на имущество организаций» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.klerk.ru/doc/169746>.

**TAXATION EFFICIENT SYSTEM AS THE FACTOR OF AGRICULTURAL ORGANIZATIONS
SUSTAINABLE DEVELOPEMNT**

V.R. Sharafutdinov, D.V. Esaulenko, V.V. Belyakov

Key words: agricultural organization, produce price, cost, profit, competitiveness, sustainable development, uniform agricultural tax, general regime of taxation

Summary. Taxation system efficiency is considered as one of the factors of agricultural organizations sustainable development. Economic efficiency, as both a uniform agricultural tax and taxation general regime, is continuously changing as new positive and negative sides of the regimes are being found. For the data on the analysis in the changes happened to be in tax legislation it is established that the transfer to the general regime of taxation is economically expedient for the agricultural organizations which meet the criteria designated in point 2 article 346.2 of Russian Federation Tax Code. Additional benefit for the organization is value added tax to be refunded that can be used for further advance of production and for the umpteenth time, can be refunded from the budget in the amount of tax sum. The economic gain can be for both the entities of small and mid entrepreneurship and big agricultural organizations. It is shown that the regime chosen influences the competitiveness of produce and final financial result of agricultural organizations activities, but eventually it influences their sustainable development.