

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СЕЛЬХОЗПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ В ПОСТСОВЕТСКИЙ ПЕРИОД

Анализируется процесс формирования новой налоговой системы сельского хозяйства в России в период перехода к рыночной экономике. Рассматриваются проблемы введения единого сельскохозяйственного налога.

Ключевые слова: аграрная политика, налоговая реформа, единый сельскохозяйственный налог, земельный налог, сельскохозяйственные товаропроизводители.

Переход России к рыночной экономике вызвал необходимость создания новой налоговой системы, отвечающей современным требованиям. Проводимая в стране налоговая реформа коснулась и сельского хозяйства. Система обложения налогом сельскохозяйственных организаций, крестьянских (фермерских) хозяйств существует с 1991 г. В соответствии с законом Российской Федерации от 11 октября 1991 г. № 1738-1 «О плате за землю» сельскохозяйственные организации, крестьянские (фермерские) хозяйства, межхозяйственные предприятия и организации, кооперативы и другие сельскохозяйственные предприятия платили земельный налог так же, как и сельскохозяйственные предприятия индустриального типа (птицефабрики, тепличные комбинаты, зверосовхозы, животноводческие комплексы и другие, имеющие самостоятельный баланс). В последующие годы налоговая система корректировалась путем введения дополнительных налогов или отмены уже существующих, но коренных изменений не происходило.

После 1991 г. уровень общей поддержки сельского хозяйства в Российской Федерации был значительно ниже среднего аналогичного показателя в странах ЕС и ОЭСР. Данное обстоятельство значительно снижало конкурентоспособность российских сельскохозяйственных товаропроизводителей, даже несмотря на то, что уровень налоговой нагрузки по виду экономической деятельности «Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство» составлял около половины среднего уровня по видам экономической деятельности. Наибольший удельный вес в платежах сельского хозяйства составляли налоги на добавленную стоимость (НДС) и земельный налог. Оценивая общую структуру налого-

¹ Серогодский Николай Александрович, доктор исторических наук, филиал Кубанского государственного университета в г. Славянске-на-Кубани, serogodskyna@mail.ru, Россия, г. Славянске-на-Кубани.

вых и других обязательных платежей, уплачиваемых сельскохозяйственными товаропроизводителями, основная нагрузка приходилась на страховые взносы и федеральные налоги (кроме налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций). Использование ставки НДС в размере 10 % на реализуемую сельскохозяйственную продукцию, а также диспаритет цен на промышленную и сельскохозяйственную продукцию приводили к значительному возмещению данного налога из бюджета [3, с. 23–26].

Идея установить на территории Российской Федерации специальный налог или налоговый режим, касающийся обложения сельскохозяйственных товаропроизводителей, выдвигалась в течение 1995–2000 гг. С подобными законопроектами в Государственную Думу обращались многие субъекты Российской Федерации. Впервые в современной России в августе 1996 г. в Белгородской области был введен единый продовольственный налог с сельскохозяйственных производителей. Базовая ставка налога рассчитывалась в продовольственной пшенице с гектара пашни. Остальные продукты пересчитывались по установленным коэффициентам. Ставки варьировали по районам в зависимости от качества земли. Сбором и реализацией продналога занималась Продовольственная корпорация. Для сельскохозяйственных предприятий присоединение к системе продналога не было обязательным – они могли сохранить прежние платежи. В 2000 г. система сельхозналога в области была отменена как противоречащая федеральному законодательству.

В 1999 г. в ряде регионов страны также начались эксперименты с единым сельскохозяйственным налогом: в Тюменской области, в Лысогорском районе Саратовской области. Суть Саратовского опыта состояла в том, что большинство уплачиваемых сельхозпроизводителями налогов, а именно: НДС, налог с продаж, налог на прибыль, на имущество, земельный налог, ресурсные платежи, за загрязнение окружающей среды, платежи в государственные внебюджетные фонды, местные налоги, даже подоходный налог с физических лиц – были заменены уплатой единого налога. Ставка налога начислялась с гектара сельхозугодий с учетом корректировки в зависимости от качества земель. Рассчитывалась ставка на основе суммы начисленных налогов и других обязательных платежей в среднем на три года, предшествующих введению единого налога, отдельно по каждой категории сельхозтоваропроизводителей. Налог уплачивался ежеквартально, но с учетом сезонности. В первый и второй кварталы производители платили по 10 % от годовой суммы налога, а в третий и четвертый – по 40 %. В случае досрочной уплаты годовой суммы налога полностью предоставлялась льгота от 5 до 20 %. За 4 года эксперимента налог показал свою эффективность. Плательщиков удовлетворяла простота расчета налога, резкое сокращение и упрощение отчетности, отсутствие фис-

кальных проверок. За время эксперимента ежегодно уплачиваемая сумма налога в три раза превысила первоначальный базовый уровень. Отсутствовала задолженность по платежам в бюджет и во внебюджетные фонды. После прекращения эксперимента сумма уплаченных налогов стала заметно сокращаться [1].

С 2002 г. специальный налоговый режим для сельскохозяйственных производителей в виде единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН) стал применяться повсеместно. Введение данного режима было направлено на упрощение порядка налогообложения субъектов сельского хозяйства, а также изъятие рентного дохода, образующегося в данной отрасли через налогообложение. В 2002–2003 гг. действовал рамочный федеральный закон, предусматривающий право субъектов Федерации вводить соответствующий закон на региональном уровне. Этим правом воспользовались лишь Краснодарский край и Брянская область. В соответствии с положениями прежней редакции Налогового кодекса РФ налоговая ставка по единому сельскохозяйственному налогу устанавливалась в рублях с одного сопоставимого по кадастровой стоимости гектара сельскохозяйственных угодий.

Практика применения единого налога выявила ряд серьезных недостатков, связанных с неспособностью значительной части сельскохозяйственных производителей использовать специальный налоговый режим. Например, установленная в Брянской области единая ставка налога (20,53 руб.) способствовала перераспределению налоговой нагрузки с передовых хозяйств на отстающие. Она определялась как отношение 1/4 суммы налогов и сборов, подлежащих уплате сельхозпроизводителями в бюджеты всех уровней в соответствии с общим режимом налогообложения за предшествующий календарный год, за исключением налогов и сборов, обязанность по уплате которых сохранялась при переходе на уплату единого налога, к сопоставимой по кадастровой стоимости площади сельхозугодий. Кадастровая оценка земли в области отличалась в разы – от 3 927 руб. до 17 622 руб. за гектар. Расчет ставки налога по каждому хозяйству показал, что для крепких хозяйств она превысит 583 руб., а для других составит не более 60 коп. Это поставило сельхозпроизводителей в неравные условия.

Немаловажную роль играло и количество земли, закрепленное за производителем. При переходе на ЕСХН иметь необрабатываемую землю было невыгодно. Многие сельхозпроизводители стали отказываться от таких земель, и в области образовался фонд невостребованных земель. В итоге переход на уплату единого сельхозналога для крепких хозяйств явился благом, а для слабых – непосильным бременем. Это не могло не сказаться на собираемости налога. За 1 полугодие 2003 г. из 49,4 млн руб. исчисленного налога поступило в бюджет лишь 10,3 млн руб. (20,8 %) [1]. Это в конечном итоге привело к введению в

2004 г. принципиально иного подхода к налогообложению отрасли. Федеральным законом от 11 ноября 2003 г. № 147-ФЗ «О внесении изменений в гл. 26.1 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» был существенно изменен специальный налоговый режим, предусматривающий льготные условия налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей. Суть изменений заключалась в том, что ЕСХН стал федеральным налоговым режимом прямого действия в соответствии со ст. 346.1 Налогового кодекса РФ. Кроме того, гл. 26.1 Налогового кодекса РФ закрепила право налогоплательщиков на добровольность перехода к уплате ЕСХН. Одновременно была сохранена альтернатива – данный налоговый режим существует наряду с общим режимом налогообложения. Это значит, что занятые в сельскохозяйственном производстве и удовлетворяющие требованиям гл. 26.1 Налогового кодекса РФ организации и индивидуальные предприниматели имели право сами принять решение – переходить на данную систему, или же применить общий режим налогообложения. То есть, перейти на ЕСХН – это право, а не обязанность фирм и организаций. Сохранилась и возможность впоследствии, уплачивая ЕСХН, перехода на общий или иной режим налогообложения. Это прямо указано в п. 7 ст. 346.3 Налогового кодекса РФ².

Как следует из названия налогового режима – «единый сельскохозяйственный налог», уплата данного налога заменяет собой совокупность налогов, подлежащих уплате при применении общей системы налогообложения. Перечень налогов, от которых освобождаются налогоплательщики, перешедшие на уплату ЕСХН, установлен ст. 346.1 Налогового кодекса РФ.

Итак, единый сельскохозяйственный налог заменяет собой уплату трех налогов. Первый заменяемый налог – налог на прибыль. Сельскохозяйственные товаропроизводители освобождены от уплаты налога на прибыль от сельскохозяйственной деятельности. Но здесь важно помнить, что налогообложению подлежит прибыль от прочей деятельности предприятия, не являющейся сельскохозяйственной.

В п. 1.3 ст. 284 НК РФ установлено, что для сельскохозяйственных товаропроизводителей, отвечающих критериям, предусмотренным п. 2 ст. 346.2 настоящего Кодекса, и рыбохозяйственных организаций, отвечающих критериям, предусмотренным пп. 1 или 1.1 п. 2.1 ст. 346.2 настоящего Кодекса, налоговая ставка по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными нало-

² Налоговый кодекс РФ. URL: <http://www.nalkod.ru/glava26-1> (дата обращения: 28.10.2014).

гоплательщиками собственной сельскохозяйственной продукции, устанавливается в размере 0 %³.

Второе – сельскохозяйственные предприятия не уплачивают налог на имущество.

Третий заменяемый налог – НДС. При переходе на специальный режим налогообложения прекращаются обязательства по уплате НДС. Исключение составляет НДС, который должен быть уплачен фирмами при ввозе товаров через таможенную границу Таможенного союза в соответствии с Налоговым кодексом РФ и Таможенным кодексом Таможенного союза.

Индивидуальные предприниматели также освобождались от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц с доходов, полученных от предпринимательской деятельности, и от налога на имущество физических лиц, используемое для осуществления предпринимательской деятельности. С налогом на добавленную стоимость ситуация аналогичная – предприниматель освобождался от обязанности уплаты этого налога, кроме случаев ввоза товаров через таможенную границу РФ.

Индивидуальные предприниматели при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога несли обязанность по уплате страховых взносов, исчисляемых, исходя из стоимости страхового года.

Иные налоги и сборы должны уплачиваться организациями, перешедшими на уплату единого сельскохозяйственного налога, в соответствии с общим режимом налогообложения.

Статус лиц, относящихся к сельскохозяйственным товаропроизводителям, постоянно уточняется. К ним относятся организации и индивидуальные предприниматели при соблюдении ими следующих условий: осуществление производства, первичной и промышленной переработки (в том числе на арендованных основных средствах), последующая реализация сельскохозяйственной продукции. Доля дохода от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции в общем доходе от сбыта товаров (выполнения работ, услуг) должна составлять не менее 70 %. Структура налоговых обязательств по единому сельскохозяйственному налогу в федеральных округах страны в 2007 г. была следующей. Половина общих обязательств по налогу сформировалась в Южном федеральном округе. На Центральный и Приволжский федеральные округа приходится по 15 % суммарных налоговых обязательств, Сибирский – 10 %, Уральский – 4, Северо-Западный и Дальневосточный по 3 %. Таким образом, вариант единого сельскохозяйственного налога в редакции Налогового кодекса РФ образца 2004 г. (налоговая база – «доходы за вычетом расходов») значительно снизил

³ Налоговый кодекс РФ. URL: <http://www.nalkod.ru/glava26-1> (дата обращения: 28.10.2014).

уровень налоговой нагрузки в целом на аграрный сектор. При этом общий уровень налоговых обязательств в 2004–2007 гг. во всех субъектах Федерации, применявших этот налог, был сопоставим с уровнем налоговых обязательств налогоплательщиков одного только Краснодарского края за полугодие 2002 г. при прежнем варианте единого сельскохозяйственного налога (налоговая база – «сопоставимая по кадастровой стоимости стоимость сельскохозяйственных угодий») [4, с. 72–75].

Введение единого сельхозналога имеет следующие положительные моменты:

- сокращается количество начисляемых и уплачиваемых налогов;
- сокращается сумма уплачиваемых налогов для слабых и средних хозяйств;

- упрощается ведение бухгалтерского учета;
- добровольность выбора режима налогообложения.

Отрицательные моменты:

- для предприятий с высоким уровнем производства теряется сумма возмещаемого бюджетом НДС;

Организации, начисляющие единый сельхозналог, освобождаются от налога на прибыль и налога на имущество. Индивидуальные предприниматели – от налога на доходы физических лиц (НДФЛ) и налога на имущество физических лиц. Прочие налоги и сборы нужно платить в общем порядке. В частности, с зарплаты сотрудников надо делать страховые платежи во внебюджетные фонды (в период с 2011 по 2014 г. – по пониженным тарифам), удерживать и перечислять НДФЛ.

Переход на уплату единого сельскохозяйственного налога не влияет на выполнение плательщиками их обязанностей как налоговых агентов. Сохраняется обязанность исчислять, удерживать у налогоплательщиков и перечислять в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налоги. На это указывает п. 4 ст. 346.1 Налогового кодекса РФ.

Соответственно на организации возлагаются следующие обязанности:

- правильно и своевременно исчислять соответствующие налоги, удерживать их из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды);

- в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика, если таковая имеется;

- вести учет выплаченных налогоплательщикам средств, удержанных и перечисленных в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов, в том числе персонально по каждому налогоплательщику;

- представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов.

Однако не все организации, занятые аграрным бизнесом, могут перейти на уплату ЕСХН. Для этого фирма должна соответствовать

критериям сельскохозяйственного производителя, установленным ст. 346.2 Налогового кодекса РФ, в частности:

1) организации и предприниматели вправе перейти на ЕСХН, если они производят сельскохозяйственную продукцию, а также осуществляют ее первичную и последующую (промышленную) переработку;

2) доход от реализации произведенной ими сельхозпродукции (включая продукцию первичной переработки) должен составлять не менее 70 %;

3) предприятия на ЕСХН не должны заниматься производством подакцизных товаров, заниматься организацией и проведением азартных игр. ЕСХН также недоступен для бюджетных учреждений, казенных и автономных.

Таким образом, фирма, не производящая сельхозпродукцию, а только закупающая и перерабатывающая ее, не является сельскохозяйственным товаропроизводителем. Соответственно, она не имеет права перейти на ЕСХН.

Налогоплательщиками ЕСХН признаются организации, индивидуальные предприниматели и крестьянские (фермерские) хозяйства, перешедшие на данный налоговый режим и являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями. Для целей налогообложения ЕСХН ст. 346.2 Налогового кодекса РФ раскрывает понятие «сельскохозяйственные товаропроизводители», определяет критерии отнесения налогоплательщиков к сельскохозяйственным товаропроизводителям. Переход на уплату ЕСХН является для компаний добровольным и требует соблюдения ряда условий. Организация должна быть признана сельхозпроизводителем, то есть удовлетворять следующим характеристикам (п. 2 ст. 346.2 Налогового кодекса РФ):

- производить сельскохозяйственную продукцию;
- проводить ее первичную и промышленную переработку (в том числе на арендованных основных средствах);
- продавать ее.

При этом доля дохода от реализации произведенной сельхозпродукции, включая продукты первичной переработки из сырья собственного производства, должна составлять не менее 70% в общем доходе. В том случае, если организация самостоятельно не производит сельскохозяйственную продукцию, она не может быть признана сельхозпроизводителем. Компания должна сама нести расходы, которые связаны с переработкой, выполняя ее собственными силами без привлечения к процессу третьих лиц. Поэтому спецрежим нельзя применять при производстве продукции из покупного сырья, а также при его переработке на давальческих условиях.

Главным условием, позволяющим применять ЕСХН, является ведение организацией производственной деятельности и получение доходов от реализации. При этом, если компания не получила их по

независящим от нее причинам, например в связи с гибелью посевов из-за аномальных погодных условий, она все равно утрачивает право на применение спецрежима. Кроме того, если хозяйство не имело в первом полугодии доходов, то это еще не означает, что оно утратило право на продолжение применения спецрежима, так как год еще не закончился. Тем не менее, возможность продолжения уплаты ЕСХН в 2014 г. при отсутствии доходов в 2013 г. предусмотрена лишь для хозяйств, вновь созданных в этом году. Расчетный период представляет собой год, предшествующий году подачи данных в налоговую инспекцию о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога. Право на применение спецрежима в виде уплаты единого сельскохозяйственного налога зависит от соотношения доходов. Поэтому важно понимать, какие показатели принимают участие в расчете положенного ограничения по выручке. Перечислим основные правила:

- при расчете стоимостного лимита учитывается выручка только от реализации собственной сельскохозяйственной продукции и продуктов ее первичной переработки;
- в расчете не принимают участие поступления от промышленной переработки;
- положенный лимит выручки определяется за полный календарный год, а не по итогам отчетного периода, которым является полугодие.

При расчете положенной процентной доли не учитываются доходы от реализации:

- доли в уставном капитале;
- имущественных прав, например уступки прав требования;
- сельскохозяйственной продукции, произведенной на давальческих началах сторонней организацией или сторонним индивидуальным предпринимателем.

Нельзя также учесть поступления:

- от сдачи имущества в аренду или субаренду, если это не основной вид деятельности;
- в качестве возмещения убытков в связи с изъятием объектов недвижимого имущества для размещения олимпийских объектов федерального значения;
- субсидий из бюджета на возмещение затрат по ликвидации последствий засухи.

Алгоритм расчета доли дохода зависит от того, какие виды переработки сельхозпродукции проводятся в компании. Рассмотрим варианты.

Продукция первичной переработки должна соответствовать определенным требованиям. Она удовлетворяет им, если:

- изготавливается из сельскохозяйственного сырья собственного производства;

- прошла технологические операции переработки для сохранения ее качества и обеспечения длительного хранения;
- применяется в виде сырья в промышленной переработке или просто продается.

Компаниям, которые проводят исключительно первичную переработку, для перехода на уплату ЕСХН или подтверждения права его применения достаточно вычислить долю выручки от реализации произведенной сельхозпродукции и продукции ее первичной переработки в общем доходе. Она представляет собой частное от деления двух показателей:

- в числителе дроби стоит сумма доходов от реализации сельхозпродукции, а также продуктов ее первичной переработки;
- в знаменателе – общая выручка от реализации.

Если полученная доля дохода составит 70% и более, значит, организация вправе применять спецрежим [5, с. 12].

Государственная поддержка сельскохозяйственных товаропроизводителей осуществляется в основном в форме субсидий, предоставляемых на условиях долевого финансирования целевых расходов. Государственное финансирование сельского хозяйства различается по видам и направлениям поддержки, которая в соответствии с бюджетным законодательством может осуществляться из федеральных, региональных бухгалтерского учета и местных источников. Субсидии выделяются на содержание племенного маточного поголовья сельскохозяйственных животных, племенных быков-производителей, на приобретение племенного молодняка крупного рогатого скота в племенных стадах, элитных семян сельскохозяйственных культур, на возмещение части затрат сельскохозяйственных товаропроизводителей на 1 л (кг) реализованного товарного молока, для оказания несвязанной поддержки сельскохозяйственным товаропроизводителям в области растениеводства.

Субсидии, предоставляемые сельскохозяйственным товаропроизводителям, подлежат включению в состав доходов, учитываемых при расчете налога на прибыль (УСНО, ЕСХН), вне зависимости от цели, ради достижения которой они выделены [2, с. 69–78].

Компании, относящиеся к категории сельскохозяйственных товаропроизводителей, но не перешедшие на ЕСХН, в 2011 и 2012 гг. начисляли налог на прибыль по нулевой ставке. В период с 2013 по 2015 гг. ставка налога на прибыль для них составит 18 %. Начиная с 2016 г. сельхозпроизводители на общей системе будут платить налог на прибыль по общей ставке 20 %. По данным налоговых органов в России единый сельскохозяйственный налог уплачивают 50,2 тыс. налогоплательщиков, среди них 18,4 тыс. организаций, 11,6 тыс. предпринимателей и 20,2 тыс. крестьянских (фермерских) хозяйств. По подсчетам специалистов Минсельхоза России, в хозяйствах, перешед-

ших на уплату единого сельскохозяйственного налога, сумма налоговых платежей может сократиться примерно на одну треть [1]. Следует отметить, что совокупная налоговая нагрузка на сельскохозяйственный сектор существенно ниже, чем в других отраслях экономики. В последние годы она составляла в среднем 3 % от валовой продукции всего сектора или около 6 % от выручки от реализации продукции.

На первый взгляд специальный режим налогообложения ЕСХН вполне выполняет свою функцию и дает возможность организациям - сельскохозяйственным товаропроизводителям оптимизировать налоговую нагрузку, тем самым стимулируя развитие бизнеса. Вместе с тем, более детальный анализ данного вопроса позволяет сделать несколько иные выводы.

Один из доводов о преимуществе перехода на ЕСХН в виде упрощенного порядка ведения бухгалтерского учета не является столь весомым. Фактически все сельскохозяйственные товаропроизводители, даже совсем небольшие, имеют укомплектованную бухгалтерию. Более того, с 2013 г. вступают в законную силу изменения, касающиеся унификации бухгалтерского учета на всей территории РФ. На основе вышеизложенного необходимо отметить, что переход на уплату ЕСХН не дает значительной экономии по налогам в сравнении с общим режимом налогообложения, скорее, наоборот, приводит к увеличению налоговой нагрузки.

По мнению ряда авторов, массовый переход сельскохозяйственных организаций на специальный налоговый режим без гармонизации отношений между теми, кто находится на общем режиме налогообложения и специальных налоговых режимах без НДС, привел, к сожалению, к колоссальным экономическим потерям предприятий данной сферы, многократному увеличению преступлений в этой отрасли экономики, связанных с незаконным возмещением НДС.

Таким образом, преимущества ЕСХН, связанные с освобождением от налога на прибыль, налога на имущество организаций и пониженными тарифами по взносам в социальные фонды, незначительны либо их совсем не имеется, а «освобождение» от уплаты НДС оборачивается 10-процентным налогом с оборота при реализации сельхозпродукции покупателям, находящимся на общем режиме налогообложения.

Финансово устойчивым организациям, соблюдающим расчетно-платежную дисциплину, имеющим прибыль от хозяйственной деятельности и осуществляющим техническое перевооружение, переход на ЕСХН не дает экономии по налогам по сравнению с общим режимом налогообложения, скорее, наоборот, увеличивает налоговую нагрузку, что в результате замедляет поступательное развитие организации.

Сравнительный анализ ЕСХН и общего режима налогообложения показывает, что ЕСХН выгоден только тем предприятиям, которые не

ориентированы на техническое перевооружение, где преобладает ручной труд или «серые» схемы приобретения ресурсов.

По мнению некоторых авторов, и ЕСХН, и УСН должны быть исключительными режимами для самых малых предприятий, необходимо законодательно ограничить пороги деятельности на таких режимах единицами миллионов рублей, как в большинстве зарубежных стран. Необходимо отметить, что в отношении ЕСХН с 2013 г. были законодательно ликвидированы некоторые спорные моменты и неясности, а именно были внесены следующие изменения:

- возможность изъявления воли применять данный специальный налоговый режим вплоть до последнего дня года, предшествующего году, в котором налогоплательщик намерен уплачивать ЕСХН;

- право на применение ЕСХН для вновь созданных организаций, перешедших на уплату ЕСХН, сохраняется при соблюдении прочих равных условий, даже если отсутствовали доходы от реализации произведенной сельхозпродукции за налоговый период;

- при изменении официального курса валют не нужно проводить переоценку имущества в виде валютных ценностей, требований и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, соответственно не потребуется признавать в доходах и расходах положительную и отрицательную курсовую разницу;

- в случае возврата ранее полученных авансов следует уменьшать доходы того налогового периода, в котором произведен возврат;

- при определении налоговой базы по ЕСХН сумма исчисленного и уплаченного ЕСХН не учитывается.

Однако приходится констатировать, что данные изменения никак не коснулись дискуссионных вопросов, освещенных выше, следовательно, данные проблемы в настоящее время остаются нерешенными.

Таким образом, реформирование налоговой системы не должно сводиться только к предоставлению новых налоговых льгот взамен ликвидируемых, а может быть направлено на обеспечение таких условий налогообложения, которые бы учитывали специфику экономической деятельности, в т.ч. особенности формирования финансовых потоков в сельском хозяйстве [6, с. 53–58].

Следовательно, можно сделать вывод о том, что ЕСХН несколько снизил налоговую нагрузку на аграрный сектор, однако и он нуждается в дальнейшем совершенствовании и уточнении в интересах всех сельхозпроизводителей.

Литература

1. Барулин С.В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В. Налоговый менеджмент. URL http://www.gramotey.com/?open_file=1269105438#ТОС_idm140305354055376 (дата обращения: 28.10.2014).

2. *Давыдова О.В.* Сельскохозяйственные товаропроизводители: налогообложение субсидий // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. № 6.
3. *Рыманов А.Ю.* Налогообложение и поддержка российских сельскохозяйственных товаропроизводителей // Налоги. 2011. № 3.
4. *Рыманов А.Ю.* Налогообложение сельскохозяйственных товаропроизводителей: региональные сопоставления // Экономист. 2009. № 1.
5. *Толмачев И.А.* Специальные налоговые режимы: ЕСХН, УСН, ЕНВД 2-е изд., перераб. и доп. М., 2014.
6. *Туфетулов А., Давлетишин Т., Синникова Ю.* Проблемы и перспективы применения спецрежима для сельхозпроизводителей // Налоговый вестник. 2013. № 3.