

§ 5 НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИРОДОПОЛЬЗОВАНИЯ

М.С. Ермакова

ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ В УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ АГРОХОЛДИНГА

Аннотация: В статье дано определение агрохолдинга, как сложной организационной структуры, каждый участник которой выполняет свои специфические функции и задачи, направленные на поддержание целостного производственно-финансового цикла, увеличения совокупной прибыли и повышения общего благосостояния организации. В статье раскрыты особенности налогообложения компаний агрохолдинга, подразумевающие, что в качестве налогоплательщика должен выступать каждый участник холдингового объединения самостоятельно; головная компания выступает и как отдельный плательщик налогов и сборов по деятельности своей компании, и, одновременно, регулирует процесс налогообложения; головная компания и дочерние (зависимые) общества несут взаимную ответственность за неуплату налогов. Дано определение учетной политики для целей налогообложения агрохолдинга. Приведены основные элементы учетной политики агрохолдинга по налогу на прибыль. Определены льготные ставки по налогу на прибыль для сельскохозяйственных предприятий и распределение сумм налога между бюджетами. Определены преимущества и недостатки применения общего налогового режима и специальных режимов налогообложения.

Ключевые слова: единый сельскохозяйственный налог, организация, налоговый учет, налоги, учетная политика, агрохолдинг, налог на прибыль, налоговый режим, бухгалтерский учет, порядок.

Агрохолдинг представляет собой сложную организационную структуру, каждый участник которой выполняет свои специфические функции и задачи, направленные на поддержание целостного производственно-финансового цикла, увеличения совокупной прибыли и повышения общего благосостояния организации.

Налогообложение сельскохозяйственных организаций имеет отличительные признаки, обусловленные особенностями производства продукции: сезонность, зависимость от климатических условий, зональная специфика, биологические факторы, рискованность ведения сельского

хозяйства и др.¹ Данные особенности оказывают влияние на финансовые результаты в отрасли и как следствие на налогообложения агрохолдинга.

Налогообложение агрохолдингов, несмотря на то, что налоговое законодательство не рассматривает группу компаний как единого налогоплательщика, имеет ряд особенностей:

- в качестве налогоплательщика выступает каждый участник холдингового объединения самостоятельно;

¹ Татарников К.М. «Развитие налогообложения агрохолдингов: проблемы и их решение»/ Известия Иркутской государственной экономической академии. 2008. № 2. С. 26–28.

- головная компания выступает и как отдельный плательщик налогов и сборов по деятельности своей компании, и, одновременно, регулирует процесс налогообложения;
- головная компания и дочерние (зависимые) общества несут взаимную ответственность за неуплату налогов.

Вопросы налогообложения должны быть прописаны в учетной политике для целей налогообложения агрохолдинга.

Учетная политика для целей налогообложения — выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых Налоговым кодексом способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.²

В отношении учетной политики для целей налогообложения в настоящее время какого-либо нормативного документа, регламентирующего основы ее формирования, не существует, есть только отдельные положения Налогового кодекса Российской Федерации, подлежащие отражению в этом документе. Например, по налогу на добавленную стоимость и по налогу на прибыль организаций. Поэтому вопросы формирования учетной политики в целях налогообложения головная организация агрохолдинга разрабатывает самостоятельно.

В настоящее время сельскохозяйственные производители имеют возможность применять общий режим налогообложения или единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН).

Если компании агрохолдинга используют общий режим налогообложения, то они признаются плательщиками налога на прибыль. Порядок исчисления и уплаты данного налога установлен главой 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

Компании агрохолдинга исчисляют налоговую базу по налогу на прибыль по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Формы налоговых регистров утверждаются головной компанией в приложении к разделу учетной политики агрохолдинга для целей налогообложения. Кроме того, для компаний совмещающих общую систему налогообложения с системой налогообложения в виде единого налога на вмененный доход должна закрепляться методика раздельного учета. Отсутствие у таких компаний раздельного учета может иметь серьезные последствия (пп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации).

В учетной политике для целей налогового учета агрохолдинга по налогу на прибыль устанавливаются элементы, касающиеся как порядка исчисления налога на прибыль, так и способа уплаты авансовых платежей по налогу. Все элементы по налогу на прибыль, отражаемые в учетной политике, представлены в таблице 1.

Для тех сельскохозяйственных предприятий, которые не перешли на уплату единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН) и являются плательщиками налога на прибыль, введены определённые льготные ставки по налогу на прибыль.

В таблице 2 приведены ставки налога на прибыль и распределение сумм налога между бюджетами на 2004–2015 годы:

Льготная ставка 0% применяется сельскохозяйственными товаропроизводителями только в том случае, если производи-

² Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая / Под общей ред. В.И. Слома.— М.: Статут.

Таблица 1

Основные элементы учетной политики агрохолдинга по налогу на прибыль

№ п/п	Элемент учетной политики	Вариант налогового учета	Норма Налогового кодекса
1	2	3	4
1	Система организации налогового учета	1. Используются данные из регистров бухгалтерского учета (возможно только при полном совпадении данных бухгалтерского и налогового учета). 2. Вводятся дополнительные реквизиты в регистры бухгалтерского учета (если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации). 3. Разрабатываются самостоятельные регистры налогового учета.	Статья 313
2	Метод признания доходов и расходов для целей налогообложения прибыли	1. Кассовый метод. 2. Метод начисления.	Статьи 271–273
3	Порядок налогового учета затрат, которые с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким видам расходов	Налогоплательщик самостоятельно определяет, к какой группе расходов относятся указанные затраты.	Пункт 4 статьи 252
4	Способ определения суммы технических потерь	Налогоплательщик утверждает экономически обоснованный порядок расчета	Подпункт 3 пункта 7 статьи 254
5	Способ оценки сырья и материалов, списанных в производство, а также реализованных покупных товаров	1. По стоимости первых по времени приобретения (ФИФО); 2. По средней стоимости; 3. По стоимости единицы запаса или товара.	Пункт 8 статьи 254, подпункт 3 пункта 1 статьи 268

Налогообложение природопользования

Продолжение таблицы

1	2	3	4
6	Методы начисления амортизации	1. Линейный метод. 2. Нелинейный метод.	Пункты 3–5 статьи 259
7	Использование права на амортизационную премию	1. Амортизационная премия включается в расходы отчетного (налогового) периода. В учетной политике определяется размер единовременно списываемых капитальных вложений. Он не должен превышать 10% от произведенных затрат. 2. Не используется право на списание амортизационной премии.	Пункт 1.1 статьи 259
8	Применение коэффициентов, повышающих основную норму амортизации, по отдельным группам основных средств	Коэффициенты используются в отношении основных средств, работающих в условиях агрессивной среды или повышенной сменности (не выше 2), являющихся предметом договора лизинга (не выше 3). Коэффициенты не применяются по основным средствам 1–3 амортизационных групп, если амортизация по ним начисляется нелинейным методом.	Пункт 7 статьи 259
9	Применение коэффициентов, повышающих основную норму амортизации, некоторыми категориями налогоплательщиков	Коэффициенты (не выше 2) по собственным основным средствам используют сельскохозяйственные организации промышленного типа.	Пункт 7 статьи 259
10	Применение коэффициентов, повышающих норму амортизации, по основным средствам, используемым в инновационной деятельности	Коэффициенты (не выше 3) используются в отношении основных средств, эксплуатируемых только в научно-технической деятельности.	Пункт 7 статьи 259

Продолжение таблицы

1	2	3	4
11	Использование пониженных норм амортизации	Налогоплательщик вправе начислять амортизацию по пониженным нормам.	Пункт 10 статьи 259
12	Порядок определения нормы амортизации по объектам основных средств, бывших в употреблении	<p>1. Срок полезного использования уменьшается на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущим собственником.</p> <p>2. При определении нормы амортизации срок полезного использования учитывается полностью.</p> <p>3. Срок полезного использования определяется самостоятельно с учетом требования техники безопасности и других факторов (если срок фактического использования объекта у предыдущих собственников равен или превышает срок полезного использования по классификации).</p>	Пункт 12 статьи 259
13	Способы распределения расходов на освоение природных ресурсов, относящихся к несклонным участкам недр	Расходы учитываются отдельно по каждому участку недр в доле, которая указывается в учетной политике	Пункт 2 статьи 261
14	Порядок списания расходов на покупку земли, ранее находившейся в государственной или муниципальной собственности	<p>1. Расходы учитываются равномерно в течение срока не менее 5 лет, который налогоплательщик определяет самостоятельно.</p> <p>2. Расходы списываются в отчетном периоде (налоговом периоде) в размере, не превышающем 30% исчисленной налоговой базы предыдущего налогового периода, до полного признания всей суммы указанных затрат.</p> <p>Для целей налогообложения прибыли учитывается стоимость земельного участка, на котором находится здание, сооружения или который покупается для целей капитального строительства объектов основных средств на этих участках.</p>	Статья 264.1
15	Порядок определения сопоставимости долговых обязательств	<p>Определяют, какие сроки, объемы и обеспечения долговых обязательств являются сопоставимыми.</p> <p>Если критерии сопоставимости не прописаны, то проценты, включаемые в расходы, не должны превышать предельной величины, которая рассчитывается согласно абзацу 4 пункта 1 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации.</p>	Статья 269

Налогообложение природопользования

Продолжение таблицы

1	2	3	4
16	Перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (работ, услуг)	Налогоплательщик определяет перечень прямых расходов самостоятельно.	Пункт 1 статьи 318
17	Порядок налогового учета прямых расходов налогоплательщиками, оказывающими услуги	1. Прямые расходы отчетного периода в полном объеме уменьшают доходы от производства и реализации в данном периоде. 2. Прямые расходы уменьшают налоговую базу по мере реализации услуг, в стоимость которых они включены.	Пункт 2 статьи 318
18	Механизм распределения прямых расходов, которые невозможно непосредственно отнести к виду продукции (работ, услуг)	Налогоплательщик распределяет расходы любым экономически обоснованным способом	Пункт 1 статьи 319
19	Порядок распределения прямых расходов на незавершенное производство и изготовленную в текущем месяце готовую продукцию (выполненные расходы, оказанные услуги)	Налогоплательщик самостоятельно определяет методику распределения прямых расходов с учетом соответствия понесенных затрат изготовленной продукции (выполненным работам, оказанным услугам). Выбранный способ применяется в течение не менее двух налоговых периодов.	Пункт 1 статьи 319
20	Порядок формирования стоимости покупных товаров	1. Стоимость приобретения товаров складывается только из цены, установленной условиями договора. 2. В стоимость приобретения товаров дополнительно включаются расходы, связанные с покупкой этих товаров.	Пункт 1 статьи 320

Таблица 2

**Льготные ставки по налогу на прибыль для сельскохозяйственных предприятий
и распределение сумм налога между бюджетами на 2004–2015 годы:**

Годы	Ставка налога	Распределение суммы налога на прибыль, исчисленной по налоговой ставке, между бюджетами Российской Федерации	
		Федеральный бюджет	Бюджеты субъектов Российской Федерации, местные бюджеты
2004–2007	0%	0%	0%
2008–2009	6%	1%	5%
2010–2011	12%	2%	10%
2012–2014	18%	3%	15%
с 2015	24%	6%	18%

тель самостоятельно нес бремя расходов, связанных с переработкой продукции, и осуществлял ее собственными силами без привлечения к процессу переработки третьих лиц.

В случае если компания агрохолдинга — сельскохозяйственный товаропроизводитель передает сельскохозяйственную продукцию в переработку другой компании агрохолдинга или сторонней организации на давальческих началах и в дальнейшем ее реализует, то прибыль, полученная от реализации этой продукции облагается налогом на прибыль в порядке, предусмотренном ст. 284 Налогового кодекса Российской Федерации по ставке 20%.

Таким образом, плательщиками налога на прибыль организаций могут являться и непосредственно сельскохозяйственные товаропроизводители, и компании агрохолдинга, осуществляющие переработку, хранение и реализацию продукции.

Как было сказано, компании агрохолдинга имеют возможность применять либо общий режим налогообложения либо единый сельскохозяйственный налог (ЕСНХ).

Учитывая, что по налогу на прибыль сельскохозяйственные организации имеют льготы, а НДС, ЕСН и налог на имуще-

ство составляют основную часть абсолютной налоговой нагрузки предприятия, освобождение от уплаты этих налогов дает предприятиям значительную сумму налоговой экономии, что, безусловно, является положительным моментом. Однако, у применения специального налогового режима есть и отрицательные стороны, такие как:

- трудности со сбытом готовой продукции, поскольку большая часть покупателей является плательщиками НДС;
- отсутствие возможности отразить в бухгалтерской и налоговой отчетности суммы налоговых вычетов по НДС, не учтенных до перехода на уплату ЕСНХ;
- уменьшение рентабельности предприятия, так как объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величины расходов;
- снижение конкурентоспособности продукции в результате повышения ее себестоимости и соответственно отпускных цен.

Поэтому мы рекомендуем эффективно функционирующим предприятиям агрохолдинга использовать общий режим налогообложения, так как он более целесообразен как с налоговой так и с финансовой точки зрения. Увеличение налоговой на-

грузки вызывает у сельскохозяйственных предприятий улучшение финансовых результатов деятельности.

Применяя общую систему налогообложения, предприятия агрохолдинга имеют

преимущество для расширения собственного источника финансирования, а от увеличения налоговых выплат в региональный и местный бюджеты будет зависеть развитие сельских территорий.³

Библиография:

1. Катаев В.И., Сасина А.В. Инновационный взгляд на системы налогообложения в сельском хозяйстве/Никоновские чтения. 2009. №14. С 274–275.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая/Под общей ред. В.И. Слома.— М.: Статут.
3. Татарников К.М. «Развитие налогообложения агрохолдингов: проблемы и их решение/ Известия Иркутской государственной экономической академии. 2008. № 2. С. 26–28.
4. Ермакова М.С. Особенности формирования учетной политики для целей налогообложения агрохолдинга // NB: Финансовое право и управление. — 2013. — 2. — С. 77–105. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_778.html

References:

1. Kataev V.I., Sasina A.V. Innovatsionnyi vzglyad na sistemy nalogooblozheniya v sel'skom khozyaistve/Nikonovskie chteniya. 2009. №14. S 274–275.
2. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii. Chast' pervaya/Pod obshchei red. V.I. Sloma. — M.: Statut.
3. Tatarnikov K.M. «Razvitie nalogooblozheniya agrokholdingov: problemy i ikh reshenie/ Izvestiya Irkutskoi gosudarstvennoi ekonomicheskoi akademii. 2008. № 2. S. 26–28.
4. Ermakova M.S. Osobennosti formirovaniya uchetnoi politiki dlya tselei nalogooblozheniya agrokholdinga // NB: Finansovoe pravo i upravlenie. — 2013. — 2. — С. 77–105. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_778.html

³ Катаев В.И., Сасина А.В. Инновационный взгляд на системы налогообложения в сельском хозяйстве/Никоновские чтения. 2009. №14. С 274–275.