



Налогообложение в сельском хозяйстве Беларуси

Резюме

Налоги играют важную роль в рыночной экономике. Они оказывают воздействие на распределение ресурсов, доходов и богатства, помогают стабилизировать экономику. Для любого государства, в том числе и Беларуси, создание налоговой системы, нейтральной по отношению ко всем секторам экономики и обеспечивающей стабильные и оптимальные по величине поступления в бюджет, имеет крайне важное значение.

Данная работа посвящена анализу применяемой в Беларуси системы налогообложения сельскохозяйственных предприятий и структуры поступлений в бюджет от сельского хозяйства. По сравнению с вкладом сельского хозяйства в ВВП, его доля в доходах государственного бюджета является неоправданно низкой. Кроме того, существующая система налогообложения в сельском хозяйстве вызывает появление различных искажений и диспропорций, как в самом этом секторе, так и в смежных секторах экономики. В работе анализируются перечисленные проблемы и предлагаются некоторые способы их решения.

Содержание

1. Введение.....	2
2. Система налогообложения в сельском хозяйстве и ее влияние на долгосрочное развитие данного сектора	2
2.1. Налог на доходы физических лиц.....	2
2.2. Налог на прибыль и доходы юридических лиц.....	3
2.3. Налог на добавленную стоимость (НДС).....	4
2.4. Земельный налог	4
2.5. Фиксированный сельскохозяйственный налог (ФСН)	5
2.6. Другие налоги	6
3. Система налогообложения сельского хозяйства в Беларуси	6
4. Основные недостатки системы налогообложения в сельском хозяйстве Беларуси	8
5. Выводы и рекомендации	10

1. Введение

В условиях рыночной экономики система налогообложения оказывает влияние на распределение ресурсов, дохода и богатства, а также играет важную роль в стабилизации экономики. Изменения в налоговом законодательстве способны привести к сокращению, или наоборот, увеличению количества предприятий, повлиять на их размер и организационную структуру. Кроме того, система налогообложения может оказывать влияние на выбор руководством предприятий комбинации используемых ресурсов – земли, труда и капитала. Более того, применяемая в сельском хозяйстве система налогообложения влияет на ситуацию в других секторах экономики и макроэкономическую ситуацию в целом. Создание эффективной системы налогообложения, которая ликвидирует существующие искажения и диспропорции и не позволит возникать новым, необходимо рассматривать как способ создания эффективного в долгосрочном плане аграрного сектора, способного содействовать развитию всей страны.

В настоящее время сельское хозяйство Беларуси находится в своеобразном «налоговом раю». Вместе с тем от применяемых в сельском хозяйстве налогов зависят решения руководства предприятий данного сектора относительно того, стоит ли расходовать финансовые средства, накапливать их или брать кредиты. То же можно сказать о решениях, связанных с выбором организационного статуса предприятия, структуры производства, времени реализации продукции и приобретения факторов производства. Оптимальной системой налогообложения является та, которая позволяет максимизировать размер поступлений в бюджет и одновременно минимизировать возможные искажения и диспропорции. Поэтому в данной работе существующая в Беларуси система налогообложения в сельском хозяйстве оценивается исходя из ее влияния на эффективность сельскохозяйственного производства, другие отрасли экономики и критерия справедливости налоговой нагрузки. Последнее тесно связано с проблемой предоставления субсидий сельскому хозяйству. Данная проблема в работе не обсуждается в силу того, что преимущества и недостатки системы субсидирования уже описывались авторами в предыдущих работах¹. Авторы также хотели бы обратить внимание на то, что данная работа не является проектом какого-либо нового закона, т. к. это относится к компетенциям законодательной власти. Целью работы, скорее, является проведение экономического анализа существующей системы налогообложения, который впоследствии может быть использован органами государственного управления в процессе создания эффективной налоговой системы для сельского хозяйства Беларуси.

Работа имеет следующую структуру. Второй раздел посвящен описанию некоторых наиболее часто применяемых налогов и проблем, связанных с их использованием в странах с переходной экономикой. Структура существующей в настоящее время в Беларуси системы налогообложения сельского хозяйства представлена в разделе 3. В разделе 4 выделяются и анализируются основные проблемы, связанные с применением данной системы. В заключительном разделе представлены рекомендации.

2. Система налогообложения в сельском хозяйстве и ее влияние на долгосрочное развитие данного сектора

Выделяется несколько налогов, наиболее часто применяемых для налогообложения в сельском хозяйстве. Во-первых, это налоги на доходы как физических, так и юридических лиц; во-вторых, налог на добавленную стоимость (НДС); в-третьих, земельный налог. В данном разделе рассматриваются применяемые в отношении сельского хозяйства налоги, что в дальнейшем позволит оценить нынешнюю систему налогообложения сельскохозяйственных предприятий в Беларуси и внести предложения по ее совершенствованию.

2.1. Налог на доходы физических лиц

Доход индивида является наилучшим измерителем его потенциала расходовать и сберегать денежные средства. Работники сельскохозяйственных предприятий получают доходы нескольких видов: 1) заработную плату, премии, различные виды материального поощрения, 2) доходы от приусадебных участков, 3) подарки, наследство и другие нерегулярные доходы. В странах с переходной экономикой второй вид доходов играет чрезвычайно важную роль для сельского населения. Поэтому законодательство должно давать четкое

¹ См. аналитическую записку ГЕТ-ИПМ «Субсидирование сельского хозяйства: заявленные цели и действительные результаты», АЗ/04/03 Октябрь 2003. <http://research.by/>.

определение тому, что является доходом, и устанавливать одинаковые ставки налога для всех форм дохода. В противном случае будут создаваться стимулы ухода от налогообложения путем изменения структуры доходов.

Существенным преимуществом подоходного налога перед другими налогами является то, что существует прямая зависимость между способностью индивида расходовать (сберегать) денежные средства и его личным долгом поддерживать государство. Подоходный налог является важным источником поступлений в бюджет в большинстве развитых стран мира. Это так же неизбежно и для стран с переходной экономикой после окончательного их перехода к рынку. Кроме того, подоходный налог играет роль своеобразного стабилизатора, т. к. в годы высоких доходов размер взимаемого налога больше, чем в годы низких доходов.

Подоходному налогу, однако, присущи некоторые недостатки. Во-первых, это довольно сложные правила определения суммарного дохода и высокие прямые и косвенные издержки, связанные с его расчетом и сбором. Во-вторых, налогоплательщики довольно чувствительны к изменениям в подоходном законодательстве. В-третьих, подоходный налог оказывает негативное влияние на сбережения.

Практика применения данного налога в ряде стран показывает, что из налогооблагаемого дохода зачастую вычитаются отчисления в пенсионный фонд, расходы на медицинские услуги и страхование жизни, расходы на перемену места жительства и образование. Также почти всегда существует определенный минимум, не облагаемый подоходным налогом, в том числе и на каждого несовершеннолетнего члена семьи.

2.2. Налог на прибыль и доходы юридических лиц

Налогом на прибыль и доходы юридического лица традиционно облагается чистый полученный доход за определенный период. Он включает в себя прибыль от основных видов деятельности, доходы от капитала и другие доходы. Чистый доход является разницей между совокупными поступлениями и расходами. Применение налога на прибыль и доходы позволяет государству получать довольно значительные поступления при относительно небольших административных издержках. Администрирование данного налога является более простым по сравнению с администрированием подоходного налога, т. к. число плательщиков довольно невелико, а число источников их дохода сильно ограничено. В особенности это имеет большое значение для Беларуси, в которой насчитывается всего около 4800 субъектов налогообложения (2400 сельскохозяйственных предприятий и примерно столько же фермерских хозяйств). По сравнению с другими странами, это весьма небольшое количество. Например, в Германии насчитывается около 400 тыс. фермерских хозяйств, во Франции – около 680 тыс.

Кроме того, налог на прибыль и доходы по сути является платой субъектов хозяйствования за пользование объектами инфраструктуры и системой образования, поставляющей на рынок специалистов, впоследствии используемых для работы в данных предприятиях или организациях. В то же время негативным моментом в использовании данного налога является то, что он имеет характер штрафа за успешную хозяйственную деятельность, приносящую прибыль. Если налоговые ставки высоки и шкала является прогрессивной, это создает стимулы для ухода от налогообложения и делает администрирование данного налога чрезвычайно сложным. В связи с этим введение налога на прибыль и доходы сельскохозяйственных предприятий требует повышенной осторожности.

Для избежания различных злоупотреблений необходимо дать четкое определение валовым поступлениям и издержкам, обязательное для предприятий всех секторов экономики. Применение различных ставок налога на прибыль и доходы в разных секторах экономики может создать стимулы для ухода от налогов: предприятия будут пытаться воспользоваться привилегиями при помощи фальсификации налоговой отчетности.

Как и все остальные виды предпринимательской деятельности, сельское хозяйство является рискованным. Если риск предпринимателя, связанный с началом новых проектов и внедрением ноу-хау, не поощряется, это будет оказывать негативное воздействие на экономический рост. Тем более это имеет отношение к сельскому хозяйству, где доходы очень сильно варьируются год от года из-за влияния фактора погоды. Поэтому налогообложение прибыли и доходов сельскохозяйственных предприятий должно иметь встроен-

ный стабилизирующий механизм, который бы позволял вычитать из налогооблагаемой базы издержки на долгосрочные инвестиционные проекты и не позволял сумме налога сильно варьироваться год от года.

2.3. Налог на добавленную стоимость (НДС)

НДС является наиболее значимым источником налоговых поступлений в большинстве стран, занимающим от 20 до 40% доходной части бюджета.² Отличительной чертой данного налога по сравнению с другими является его широкая база. Поскольку НДС является налогом на потребление, поступления от него растут вместе с ростом уровня потребления в стране. Однако если применяются различные льготы по налогообложению данным налогом, то это приводит к сужению налоговой базы и дискриминации отдельных секторов экономики.

НДС является экономически нейтральным налогом в силу того, что в случае правильной его организации он не оказывает влияния на:

- мотивацию потребителей приобретать те или иные товары,
- горизонтальную и вертикальную интеграцию в производстве и торговле,
- территориальное размещение производственных мощностей и предприятий торговли.

Необходимость расчета и уплаты НДС способствует взаимному контролю покупателей и продавцов. Инвойсный метод расчета НДС заставляет покупателей требовать у продавцов платежные документы, что не позволяет последним не сообщать о продажах или занижать их объемы. Если продавец заинтересован показать в отчетности как можно более низкую цену, то покупатель, наоборот, заинтересован, чтобы эта цена была как можно более высокой (с ростом цены растет сумма НДС к зачету). Это приводит к установлению эффективного и не требующего у государства дополнительных расходов механизма самоконтроля, позволяющего получить реальные данные о сделках, имевших место на рынке.

Нейтральность НДС выражается также и в том, что он ставит в одинаковое положение национальных и зарубежных производителей. Если используется инвойсный (зачетный) метод расчета НДС, сельскохозяйственное предприятие, импортирующее средства производства, материалы и др., принимает к зачету НДС, уплаченный на границе в момент ввоза товара. Это позволяет сократить издержки производства и сделать производимую продукцию более конкурентоспособной как на внутреннем, так и на внешнем рынке.

Что касается ставок НДС, то использование единой ставки на импортные и отечественные товары и нулевой ставки на экспортируемые товары не является сложным с точки зрения администрирования данного налога. Довольно часто для базовых товаров и услуг используется сниженная ставка НДС, т. к. считается, что они ввиду неэластичности спроса не конкурируют с другими товарами и услугами. На практике, однако, применение сниженных ставок НДС для базовых товаров и услуг снижает налоговое бремя для всех групп населения вне зависимости от уровня их доходов, и потому приводит к регрессивности системы налогообложения. Кроме того, многие товары, неэластичные по доходу, также являются неэластичными по цене, поэтому искажения, вызываемые применением сниженных ставок налогов на такие товары, значительно серьезнее, чем принято считать.

Подводя итоги сказанному, следует отметить, что неясные и нестандартные правила налогообложения данным налогом приводят к увеличению расходов на администрирование и вызывают искажения в рыночной экономике. Применение одинаковых правил для всех секторов экономики и товаров, умеренные ставки налога помогут ликвидировать искажения и создать эффективную налоговую систему.

2.4. Земельный налог

Земельный налог довольно часто используется для налогообложения сельского хозяйства. Сторонники данного налога утверждают, что его применение стимулирует эффективное использование земельных ресурсов. Это имеет особое значение для стран с переходной экономикой, в которых рост сельскохозяйственного производства напрямую зависит от того, насколько легко земля может переходить от неэффективных пользователей к более

² HIID/CASE (1998): The Importance of Value Added Tax in a Transition Economy. Ukrainian Project of the Harvard Institute for International Development and CASE with USAID, Kiev.

эффективным, способным предложить за нее более высокую цену и уплачивать большие суммы налогов.

Кроме того, земельный налог часто рассматривается относительно проводимой региональной политики и мобильности объекта налогообложения. Например, ставки подоходного налога должны быть одинаковыми на всей территории страны, иначе в долгосрочном периоде люди будут переезжать в регионы с наименьшими ставками данного налога. То же можно сказать и о других налогах, кроме земельного. Земля является абсолютно немобильным ресурсом даже по сравнению со зданиями и сооружениями, которые теоретически можно переносить с места на место. Благодаря этому земельный налог может являться наиважнейшим источником поступлений в местные бюджеты, из которых осуществляется финансирование государственных расходов в регионах.

2.5. Фиксированный сельскохозяйственный налог (ФСН)

Попытка объединить основные налоги и отчисления в бюджет в один сельскохозяйственный налог была предпринята в Украине в 1999 г. Унифицированный налог также используется в Польше, но структура аграрного сектора данной страны радикально отличается от белорусской или украинской. В Украине, как и в Беларуси, основными производителями сельскохозяйственной продукции являются крупнотоварные аграрные предприятия. Поэтому украинский опыт является уникальным и чрезвычайно полезным для нашей страны.

В 1999 г. Верховная Рада Украины ввела фиксированный сельскохозяйственный налог (ФСН), который заменил собой двенадцать различных налогов, уплачиваемых производителями сельскохозяйственной продукции прежде.³ Главными целями введения данного налога были сокращение налоговой нагрузки на сельское хозяйство и упрощение процедур расчета и сбора налога. ФСН был введен сроком на 5 лет (до 2004 г.), но в конце 2003 г. срок его действия был продлен до 2010 г. Поступления от данного налога распределяются между Пенсионным фондом (68%), Фондом социального страхования (2%) и местными бюджетами (30%).

Плательщиками ФСН являются предприятия различных форм собственности и организационного статуса, у которых доля сельскохозяйственной продукции в общем объеме выпуска составляет не менее 50% (70% начиная с 2004 г.). Базой данного налога является стоимость находящейся в использовании земли на 01.07.1997. Стоимость земли рассчитывалась исходя из ее качества и потенциальной продуктивности, и поэтому значительно отличается от региона к региону. Средняя стоимость земли в Украине, определяемая для потребностей расчета ФСН, равняется UAH 8,733 за гектар (USD 1650). Стоимость достигает максимума в UAH 11,297 в Черкасской области (не учитывая Киев, Севастополь и Крым), и минимума в UAH 6,244 в Житомирской области.

Применяются две ставки данного налога: 1) 0.5% стоимости пахотной земли и лугов, 2) 0.3% стоимости земли под многолетними насаждениями. В некоторых регионах, где земля считается менее продуктивной, например, в Полесском и Карпатском, ставки налога снижены до 0.3% и 0.1% соответственно. ФСН уплачивается ежемесячно, но размер платежей зависит от квартала, в котором производится оплата. Платежи по налогу распределяются на протяжении года по следующей схеме: 1 кв. – 10% годовой суммы, 2 кв. – 10%, 3 кв. – 50% и 4 кв. – 30%.

В случае, если бы к сельскохозяйственным предприятиям в Украине применялось такое же налоговое законодательство, как и ко всем другим субъектам хозяйствования, поступления в бюджет значительно превысили бы сегодняшние поступления от ФСН. Ежегодные косвенные субсидии в виде налоговых льгот оцениваются в UAH 1400 млн (USD 265 млн).⁴

Не может быть оставлено без внимания влияние, оказываемое применением ФСН на другие сектора экономики. Освобождение сельскохозяйственных предприятий от уплаты налога на прибыль и доходы приводит к перераспределению трудовых ресурсов в пользу сельского хозяйства за счет других, более эффективных секторов экономики. Кроме того,

³ Наиболее важными из них являлись: земельный налог, автомобильный налог, подоходный налог, отчисления в пенсионный фонд, фонд социального страхования и занятости, сбор за загрязнение окружающей среды, местный налог. См. Закон Республики Украина «О фиксированном сельскохозяйственном налоге» за 17.12.1998.

⁴ Налоговая нагрузка сократилась для сельскохозяйственных предприятий в три раза по сравнению с 1997 г. (Serova, E., I. Khranov and V. Maslennikova: Agricultural Taxation in Russia. Institute for the Economy in Transition, Moscow, Russia, www.iet.ru).

налоговые льготы сельскому хозяйству провоцируют руководство компаний, не занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, маскироваться под таковых, размещая свои производства в сельской местности. Предприятия, работающие в других отраслях, могут начать заниматься сельским хозяйством только для того, чтобы им был присвоен статус сельскохозяйственного предприятия. Применение ФСН ставит в привилегированное положение животноводческие фермы, т.к. они используют значительно меньше земли, чем производители продукции растениеводства.

2.6. Другие налоги

Сельскохозяйственные предприятия также могут облагаться налогами за пользование природными ресурсами и выбросы загрязняющих веществ. Те из них, которые производят алкогольные напитки и пиво, платят акцизы. Объектом налогообложения может выступать недвижимость. В большинстве стран подобные налоги и сборы являются мало значимыми по сравнению с другими налогами. Только отчисления из фонда оплаты труда в различные пенсионные фонды, фонды социального страхования и занятости достигают значительного уровня. Однако в Беларуси количество подобных налогов и сборов довольно велико, что делает их достаточно значимыми на фоне перечисленных в пунктах 2.1 – 2.5 налогов.

3. Система налогообложения сельского хозяйства в Беларуси

Начиная с 1991 г. предприятия аграрного сектора Беларуси являются объектом общего налогового регулирования, хотя и с некоторыми исключениями. Сельскохозяйственные предприятия, как и все другие, обязаны выплачивать все существующие налоги и сборы. Предприятие приобретает статус сельскохозяйственного, когда доля сельскохозяйственной продукции в выпуске равняется или превышает 50%. Однако для целей налогообложения деятельность сельскохозяйственных предприятий делится на две части: производство сельскохозяйственной продукции (кроме цветов и декоративных растений) и производство несельскохозяйственной продукции. Производство последней облагается точно такими же налогами, как и производство продукции в других отраслях экономики. Льготным налогообложением сельскохозяйственные предприятия пользуются в том объеме, в каком производят сельскохозяйственную продукцию.

Сельскохозяйственные предприятия в Беларуси уплачивают около 20 различных налогов и сборов. Одна из возможных их классификаций представлена ниже:

Налоги, включаемые в отпускную цену продукции, работ и услуг

- Платежи в Республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки. Данные платежи выплачиваются только за несельскохозяйственную продукцию;
- Налог с продаж автомобильного топлива. 50% суммы уплаченного налога впоследствии возвращается сельскохозяйственным предприятиям из Республиканского дорожного фонда;
- Акцизы. Уплачиваются в обычном порядке;
- Налог с пользователей автомобильных дорог в дорожные фонды. Данный налог уплачиваются только за несельскохозяйственную продукцию;
- НДС. На несельскохозяйственную продукцию НДС начисляется по ставке 18% (до 01.01.2004 ставка равнялась 20%). В случае с сельскохозяйственной продукцией, предприятия рассчитывают НДС по ставке 9%, но не перечисляют его в бюджет, а оставляют у себя, с правом использования исключительно на развитие производства.

Налоги, включаемые в себестоимость

- Чрезвычайный налог для ликвидации последствий аварии на ЧАЭС. Базой данного налога является фонд заработной платы, но производство сельскохозяйственной продукции им также не облагается. Услуги социально-культурных предприятий, учреждений и организаций, находящихся на балансе сельскохозяйственных предприятий, данным налогом не облагаются;
- Земельный налог. Данный налог не уплачивают только фермеры в первые три года работы;

- Налог за использование природных ресурсов в пределах установленных лимитов (экологический налог). Налогом облагается добыча природных ресурсов и выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую среду. Добыча воды для сельскохозяйственно-питьевых и противопожарных нужд налогом не облагается.

Налоги, уплачиваемые из фонда оплаты труда

- Подоходный налог с физических лиц. До середины 1998 г. данный налог для колхозов рассчитывался по минимальной ставке 9% и уплачивался из фонда оплаты всех работников. Таким образом, высокие заработные платы руководителей колхозов облагались подоходным налогом по неоправданно низкой ставке. В настоящее время порядок расчета и уплаты подоходного налога работниками сельскохозяйственных предприятий ничем не отличается от обычного;
- Отчисления в Фонд социальной защиты населения и Фонд занятости.

Налоги, уплачиваемые из прибыли

- Налог на недвижимость. Базой данного налога является стоимость основных фондов сельскохозяйственного предприятия. Основные фонды, напрямую используемые для производства продукции сельского хозяйства освобождаются от обложения налогом. Все другие основные фонды, включая здания, сооружения, машины, оборудование и т. д. облагаются данным налогом по ставке 1% от балансовой стоимости этих объектов, так же, как и в других отраслях экономики;
- Налог на прибыль и доходы юридических лиц. Налог на доходы юридических лиц уплачивается сельскохозяйственными предприятиями в обычном порядке. Не облагается налогом прибыль, полученная от реализации сельскохозяйственной продукции;
- Налог на приобретение автотранспортных средств. Сельскохозяйственные предприятия освобождены от уплаты данного налога;
- Местные налоги и сборы. Ставки этих платежей зависят от решений местных органов власти. Некоторые местные налоги и сборы включаются в выручку от реализации;
- Налог за использование природных ресурсов сверх установленных лимитов.

Единый сельскохозяйственный налог

Единый сельскохозяйственный налог (ЕСН) был введен в 1999 г. декретом президента № 27. Любое сельскохозяйственное предприятие имеет право перейти на уплату ЕСН, если доля сельскохозяйственной продукции в предыдущем году в общем объеме выпуска была не менее 70%. Предприятия имеют право переходить на уплату ЕСН не только с начала календарного года, но и сначала квартала, что делает процедуру перехода удобной для тех из них, которые хотят минимизировать налоговую нагрузку. ЕСН заменяет собой большинство налогов, кроме следующих:

- Акцизы,
- НДС,
- Налог на доходы юридических лиц,
- Налоги, уплачиваемые из фонда оплаты труда,
- Импортные пошлины.

Базой ЕСН является валовая выручка от реализации продукции (работ, услуг), ставка равняется 2%. В 2003 г. 2028 сельскохозяйственных предприятий, что составляет 86% от их общего количества в стране, перешли на уплату ЕСН.

Структура поступлений в бюджет от сельскохозяйственных предприятий представлена в табл. 1. Расчеты показали, что более 45% в них занимают налоги, уплачиваемые из фонда оплаты труда (в 2002 г. – более 60%). Очевидно, что данные налоги по своему экономическому характеру являются платой работающих государству за предоставляемые услуги социального страхования и будущую пенсию. Поэтому они не могут рассматриваться в качестве вклада сельского хозяйства как такового в бюджет государства. Другим по значимости источником поступлений в бюджет от сельского хозяйства является НДС, доля которого составляет 33% (в 2002 г. - 18.6%). Но, как уже отмечалось ранее, НДС уплачи-

вается предприятиями только за произведенную несельскохозяйственную продукцию (работы, услуги). Это означает, что единственным существенным источником налоговых поступлений от сельского хозяйства является ЕСН, доля которого составляет 8.6%. Еще 4% приходится на земельный, чрезвычайный и экологический налоги. Таким образом, в сумме только 15% налоговых и других поступлений от сельского хозяйства (около BYR 55 млрд в денежном эквиваленте) непосредственно связаны с сельскохозяйственным производством. Кроме того, если сравнить долю сельского хозяйства в ВВП (7.7%) с долей данного сектора в общих поступлениях в бюджет (3%), то можно сделать вывод о недостаточной пропорциональности налоговой нагрузки, которая является весьма низкой для сельского хозяйства. Это указывает на существование серьезных налоговых льгот для предприятий данного сектора, которые, кроме того, имеют характер скрытой субсидии, никак не отражаемой в государственном бюджете.

Таблица 1. Структура поступлений в бюджет Беларуси от сельскохозяйственных предприятий, 2003 г.

	Сумма к уплате (BYR млн)	Фактически уплачено (BYR млн)	Уровень покрытия (%)	Доля в общих поступлениях (%)
1. Налог на недвижимость	2766	2403	86.9	0.7
2. Налог на прибыль	4909	1854	37.8	0.5
3. Налог на доходы	234	190	81.2	0.1
4. НДС	289668	119765	41.3	32.9
5. Налог на продажу автомобильного топлива	856	806	94.2	0.2
6. Фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции и продовольствия, налог с пользователей автомобильных дорог в дорожные фонды	4511	4300	95.3	1.2
7. Целевые сборы в местные фонды.	7546	5545	73.5	1.5
8. Акцизы	8851	7946	89.8	2.2
9. Земельный налог	3889	3475	89.4	1.0
10. Чрезвычайный налог	5149	5266	102.3	1.4
11. Экологический налог	6880	5985	87.0	1.6
12. Подоходный налог с физических лиц	49066	42825	87.3	11.8
13. Отчисления в Фонд социальной защиты населения и Фонд занятости	291200	123194	42.3	33.8
14. Местные налоги и сборы	2102	1471	70.0	0.4
15. Единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции	38156	31420	82.3	8.6
16. Прочие налоги и сборы	4974	3851	77.4	1.1
17. Экономические санкции	4245	1654	39.0	0.5
18. Отчисления от прибыли Республиканских унитарных предприятий	715	769	107.6	0.2
19. Инновационный фонд	1190	1718	144.4	0.5
Всего		364437		100.0

Источник: расчеты авторов на основе данных Института аграрной экономики при Академии наук Беларуси.

Примечание: суммы уплаченных налогов могут включать в себя выплаты налогов, начисленных в предыдущий период.

4. Основные недостатки системы налогообложения в сельском хозяйстве Беларуси

Сельское хозяйство не функционирует в изоляции от всей остальной экономики. Налогообложение в сельском хозяйстве оказывает влияние на макроэкономическую ситуацию в стране посредством множества неявных механизмов. Очень часто сельское хозяйство становится заложником спровоцированных им самим искажений, так как общая макроэкономическая стабилизация затрагивает и этот сектор. Одним из наиболее очевидных эффектов применения той или иной системы налогообложения в сельском хозяйстве является влияние на бюджет страны. Хотя данный эффект может быть незначительным, его роль возрастает при анализе более длительного временного периода. Также система налогообложения в сельском хозяйстве оказывает косвенное воздействие на другие секторы экономики и макроэкономическое равновесие. Данные проблемы подробно обсуждаются ниже.

1. Система налогообложения в сельском хозяйстве оказывает прямое воздействие на величину поступлений в бюджет Беларуси. Сумма налоговых льгот, предоставляемых сельскому хозяйству Беларуси, является значительной и превышает USD 200 млн в годовом исчислении. В ходе переговоров о вступлении во Всемирную торговую организацию (ВТО), заявленная белорусской стороной величина налоговых льгот сельскому хозяйству равнялась USD 282.76 млн (средний показатель за 1995-

1997 г.).⁵ Сумма налоговых и других поступлений от сельскохозяйственных предприятий Беларуси составила в 2003 г. BYR 364 млн, что равнялось всего 3% доходной части бюджета, в то время как доля сельского хозяйства в ВВП находилась на уровне 7.7%. Это означает, что сельское хозяйство пользуется обширными налоговыми льготами, в конечном итоге покрываемыми предприятиями других секторов экономики. В будущем сельское хозяйство должно будет выполнять свои обязательства перед государственным бюджетом наравне с другими секторами экономики. По крайней мере, субсидии сельскому хозяйству в виде налоговых льгот следует сделать более прозрачными, чтобы налогоплательщики имели возможность самостоятельно оценить их необходимость и эффективность.

2. Система налогообложения в сельском хозяйстве оказывает воздействие на другие секторы экономики.

Сельскохозяйственные предприятия в Беларуси в основном являются достаточно крупными производственными единицами. Как правило, их работники вовлечены не только в производство продукции сельского хозяйства, но и во множество других производств, таких как ремонт машин и оборудования, строительство зданий и сооружений, переработка и транспортировка продукции. Кроме того, при предприятиях существуют объекты социальной сферы – магазины, столовые, детские сады и т. д. Льготное налогообложение сельскохозяйственных предприятий является основной преградой для углубления разделения труда в сельской местности и развития предприятий смежных секторов. Низкая налоговая нагрузка на сельскохозяйственные предприятия делает аутсорсинг экономически невыгодным, ведь значительно дешевле выполнять различные работы на самом предприятии. Предприятия, стоящие в производственной цепочке перед производителями сельскохозяйственной продукции (строительные фирмы, предприятия по аренде и ремонту машин), платят почти такие же налоги, как и любые другие промышленные или торговые предприятия. Предприятия по переработке сельскохозяйственной продукции также облагаются более высокими налогами, чем сельскохозяйственные предприятия. В результате применения системы льготного налогообложения стала интенсивно развиваться переработка продукции в самих сельскохозяйственных предприятиях. Данный процесс можно хорошо проследить на примере переработки молока, закупочные цены на которое регулируются государством и находятся на уровне, не позволяющем покрывать затраты на его производство. Если ферма самостоятельно перерабатывает молоко и поставляет его напрямую в розничную сеть, выручка от продажи примерно в два раза превышает выручку от реализации не переработанного молока, что позволяет данному предприятию иметь некоторую прибыль. Практика показывает, что наиболее прибыльными среди сельскохозяйственных предприятий являются те, которые сумели организовать собственную переработку продукции. Данный пример является иллюстрацией того, как система льготного налогообложения сельского хозяйства может препятствовать развитию смежных отраслей – в данном случае перерабатывающей отрасли.

3. Искажения, связанные с льготами по уплате НДС.

Проблема, описанная выше – интернализация всех стадий производства и переработки на фермах с целью ухода от налогов – не являлась бы таковой в случае правильного применения НДС. Выплачивая НДС, сельскохозяйственное предприятие принимает к зачету НДС, уплаченный поставщиками продукции (работ, услуг) на предшествующих стадиях производства. Таким образом, не имеет значения, где произведена данная работа или услуга – на ферме или вне ее. Но как было сказано ранее, сельскохозяйственные предприятия не обязаны уплачивать НДС на реализованную сельскохозяйственную продукцию. НДС всего лишь рассчитывается и остается на предприятия с условием расходования только на развитие производства. Кроме того, ставка налога уменьшена в два раза – с 18% до 9%. На практике сложно проконтролировать, на какие именно цели расходуются начисленные суммы, т.к. это потребовало бы постоянных проверок местными и отраслевыми органами управления. Но даже если эти суммы используются на инвестиции в производство, предприятие имеет больше свободных средств для увеличения зарплаты. Поэтому в Беларуси НДС не является нейтральным налогом и оказывает воздействие на вертикальную интеграцию производства.

⁵ Recommendations and proposals on the establishment of a common agrarian market among the CIS and the WTO issue: at http://www.aris.ru/WIN_E/TACIS/TACIS_2001/a/.

4. ЕСН взимается в независимости от финансового потенциала предприятия. Чем больше прибыли имеет предприятие, тем меньше становится относительная налоговая нагрузка. Системы налогообложения обычно основываются на принципе прогрессивности, когда индивиды и субъекты хозяйствования платят больше налогов пропорционально росту их доходов. ЕСН не отвечает данному требованию, т.к. он уплачивается в независимости от уровня прибыльности предприятия. На конец 2003 г. около 60% сельскохозяйственных предприятий в Беларуси были убыточными. Тем не менее, они были обязаны отчислять в бюджет такую же долю валового выпуска, как и прибыльные предприятия. Аргументом в пользу применения ЕСН является простота его исчисления. Однако издержки ведения налоговой отчетности на сельскохозяйственных предприятиях в значительной степени являются фиксированными – по крайней мере, до тех пор, пока существует необходимость расчета НДС. Именно расчет НДС является наиболее сложным и требует работы специализированного бухгалтерского отдела. В основной своей массе белорусские сельскохозяйственные предприятия являются достаточно крупными и имеют подобные отделы. Также, если предприятие намеревается получить кредит, ему необходимо вести детальный учет поступлений и расходов. Если предприятие не в состоянии обеспечить подобный учет, необходимый для расчета НДС, оно вряд ли сможет претендовать на получение коммерческого кредита. Таким образом, простота расчета налога не играет важной роли в нынешних белорусских условиях, в то время как его регрессивность действительно является серьезной проблемой.

5. Выводы и рекомендации

Анализ показывает, что, хотя белорусские сельскохозяйственные предприятия уплачивают большое количество различных налогов и сборов, которые зачастую довольно сложно рассчитать, налоговые льготы для них являются значительными. Размер данной косвенной субсидии сельскому хозяйству сравним с размером субсидий, напрямую отраженных в государственном бюджете. Это позволяет сделать вывод, что вклад сельского хозяйства в общий финансовый фонд страны является неоправданно низким. Ниже приводятся возможные меры, реализация которых позволит увеличить поступления в бюджет от сельского хозяйства. Данные меры также могли бы привести к устранению искажений в других секторах экономики, вызываемых существующей системой налогообложения в сельском хозяйстве.

1. Следует перейти к обязательной уплате единого сельскохозяйственного налога всеми сельскохозяйственными предприятиями. Простая процедура перехода к уплате (и от уплаты) данного налога создает для успешных предприятий излишние возможности минимизировать налоговую нагрузку.
2. Необходимо отменить льготу по уплате НДС на реализованную сельскохозяйственную продукцию. Сельскохозяйственные предприятия должны уплачивать данный налог наравне со всеми остальными субъектами хозяйствования. В то же время следует сохранить существующую ставку НДС равную 9%, как это сделано во многих странах, где ставки НДС на продукты питания ниже, чем на другие товары. Отмена льготы по уплате НДС создаст стимулы для развития аутсорсинга и разделения труда, сокращая, таким образом, неэффективную занятость на сельскохозяйственных предприятиях.
3. В течение 5-10 лет необходимо ликвидировать все налоговые льготы для сельского хозяйства, включая ЕСН, о чем должно быть заявлено сразу после принятия данного решения. Это создаст необходимые стимулы для проведения реструктуризации предприятий и приведет к росту эффективности производственного процесса. Дальнейшее использование ЕСН следует разрешить только частным фермам, т.к. на них в качестве работников зачастую задействованы члены одной семьи и отсутствует возможность ведения полноценного бухгалтерского учета.

Авторы: Дмитрий Бабицкий, Стефан фон Крамон-Таубадель, Игорь Пелипась (рецензент)

Минск, май 2004 г.