

УДК 336.221.4

Ключевые слова:

агропромышленный комплекс, общая система налогообложения, единый налог в сельском хозяйстве, налоговые льготы, сравнение налогообложения

А. В. Тихонова,

мл. науч. сотр. Центра налоговой политики и налогового администрирования Института финансово-экономических исследований Финансового университета при Правительстве РФ, ассистент кафедры статистики и эконометрики РГАУ-МСХА им. К. А. Тимирязева (e-mail: AVTihonova@fa.ru)

С. О. Наумчик, к. э. н., доц.,

доц. кафедры налогов и налогообложения Белорусского государственного экономического университета (e-mail: naumchik_sergey@rambler.ru)

Налоговое поле АПК России и Республики Беларусь: сравнительная характеристика

В контексте диктуемых развитыми странами экономических условий, связанных с ужесточением и введением дополнительных санкций в адрес Российской Федерации, во главу угла поставлена проблема импортозамещения продукции агропромышленного комплекса. В качестве одного из наиболее перспективных путей реализации курса на импортозамещение в аграрной области следует признать усиление интеграции АПК России и стран СНГ, в первую очередь Республики Беларусь, с которой на дипломатическом уровне выстроены долгие и стабильные отношения.

Особый теоретический и практический интерес представляет проведение сравнительной характеристики методов государственной финансовой поддержки субъектов АПК и их взаимная имплементация с целью повышения их результативности: научным сообществом и практиками они признаются низкоэффективными в обоих государствах¹. Вместе с тем российское аграрное производство находится на стадии самообеспечения населения продовольствием, в Республике Беларусь же наоборот — взят курс на активное экспортно ориентированное развитие агропромышленного комплекса². В рамках данной статьи мы провели параллели между налоговыми условиями сельскохозяйственного производства в Российской Федерации и Республике Беларусь (далее — РФ и РБ соответственно).

Статья подготовлена при финансовой поддержке РГНФ (грант № 15-22-01004) и БРФФИ (грант № Г15Р-015), совместный проект на тему: «Совершенствование налоговых и бюджетных инструментов государственной финансовой поддержки агропромышленного комплекса в целях обеспечения экономической и продовольственной безопасности».

¹ Балкизов М. Х. Проблемы оптимизации организационно-экономического механизма функционирования и государственной поддержки АПК регионов // Экономика и предпринимательство. 2014. № 12–2. С. 143–147.

² Бондарь Т. Е. Инновации и их влияние на экспортный потенциал АПК Республики Беларусь / В сб.: Направления повышения стратегической конкурентоспособности аграрного сектора экономики. Материалы Международной научно-практической конференции. Тамбов, 2015. С. 28–36.

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ РФ И РБ ДЛЯ СУБЪЕКТОВ АПК

Субъекты АПК России и Республики Беларусь могут применять как основную (общую для всех экономических субъектов) систему налогообложения (ОСНО), так и специальный налоговый режим для сельскохозяйственных товаропроизводителей. Применение специальных налоговых режимов несет в себе льготный характер налогообложения за счет снижения ставок по налогам и отмены ряда налогов. Вместе с тем и общий режим налогообложения предусматривает специальные льготы для сельскохозяйственных товаропроизводителей, они представлены в табл. 1.

Таблица 1

Сравнительная характеристика ОСНО в РФ и РБ

Налог / взнос	РФ		РБ	
	Для АПК	Баз. ставка	Для АПК	Баз. ставка
НДС	10 % — на продовольственные товары, племенной крупный рогатый скот, племенных свиней, племенных овец, племенных коз, племенных лошадей, племенного яйца; спермы и эмбрионов, полученных от них	18 %	10 % — при реализации производимой на территории РБ продукции растениеводства, пчеловодства, животноводства и рыбоводства, дикорастущих ягод, орехов и иных плодов, грибов, другой дикорастущей продукции при ввозе на территорию РБ и (или) реализации продовольственных товаров по перечню, утвержденному Президентом РБ	20 %
Налог на прибыль	0 % — для организаций с долей выручки от реализации произведенной сельхозпродукции и продукции ее переработки более 70 % по прибыли, полученной от реализации такой продукции	20 %	18 %	18 %
Земельный налог	Не может превышать 0,3 %	1,5 %	Ставка устанавливается исходя из кадастровой стоимости и балльной оценки земель	
Транспортный налог	Не облагаются тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины, зарегистрированные на сельхозтоваропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельхозпродукции		Нет*	
Налог на имущество / Налог на недвижимость	Ставки не могут превышать 2,2 %. Допускается установление дифференцированных ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества	2,2 %	Освобождаются: капитальные строения (здания, сооружения), их части 1) сельхозназначения, используемые для производства продукции растениеводства, животноводства, рыбоводства и пчеловодства; 2) потребительской кооперации, относящиеся к торговым объектам и объектам общественного питания и расположенные в сельской местности	1-2,5 %
Взносы на обязательное страхование	30,2 %	30,2 %	Для работодателей, занятых производством сельскохозяйственной продукции, объем которой составляет более 50 % от общего — 30 %	34 %

Примечание: * установлена государственная пошлина за допуск транспортных средств к участию в дорожном движении. Ставки определены в базовых единицах и дифференцированы в зависимости от вида и разрешенной максимальной массы транспортного средства.

Источник: составлено авторами на основе НК РФ и НК РБ.

Проведенный сравнительный анализ общих условий налогообложения сельскохозяйственных организаций исследуемых государств показал, что с позиции финансового стимулирования налоговые условия ведения предпринимательской деятельности Российской Федерации и Республики Беларусь сопоставимы. Вместе с тем в рамках механизма налогообложения по отдельным налогам нами выделены существенные различия. В частности, в России сельскохозяйственные товаропроизводители, отвечающие критериям ст. 346.2 НК РФ, имеют возможность использовать льготу по налогу на прибыль организаций. В РБ такая льгота с 1 января 2016 г. отменена.

Налогообложение транспортных средств РФ и РБ можно признать осуществляемым на сопоставимых условиях. С одной стороны, в НК РБ отсутствует транспортный налог. С другой — в стране существует государственная пошлина за выдачу разрешения на допуск транспортного средства к участию в дорожном движении. В Российской Федерации для сельскохозяйственных товаропроизводителей предусмотрена льгота по данному налогу, вместе с тем возможность ее использования затруднена в силу отсутствия единого унифицированного понятия «сельскохозяйственный товаропроизводитель» и критериев соответствия ему, которые содержатся в п. 2 ст. 346.2 НК РФ (для применения единого сельскохозяйственного налога), в Федеральном законе «О развитии сельского хозяйства» (используется в письмах Минфина России), в Федеральном законе «О сельскохозяйственной кооперации» (используется в судебной практике).

Налоговые споры вызывает также определение объекта, освобожденного от налогообложения. Возможность использования льготы предоставляется для той техники, в паспорте транспортного средства которой будет указано, что автомобиль является трактором, комбайном или иной специальной автомашиной. Однако если это не будет указано, а транспортное средство используется в сельскохозяйственном производстве, то оно подлежит налогообложению. Такой подход отражен в письмах Минфина России от 22.11.2007 № 03-05-06-04/42, от 17.08.2007 № 03-05-06-04/35, в письме ФНС России от 06.07.2007 № 18-0-09/0204 и постановлениях высших арбитражных судов (ВАС) от 17.07.2007 № 2620/07 и от 28.04.2007 № 2965/07.

Льготы России и Белоруссии по налогу на добавленную стоимость сопоставимы с точки зрения как механизмов их предоставления, так и размеров налоговых преференций. В качестве «законодательного преимущества» можно отметить наличие в белорусском Налоговом кодексе льготы для услуг, оказываемых личным подсобным хозяйствам.

Условия налогообложения имущества в РФ для субъектов АПК также менее привлекательны, чем в РБ. Во-первых, в РБ налог на имущество заменен налогом на недвижимость, что предполагает отсутствие в объекте налогообложения движимого имущества. В России в данной части также была принята льгота, согласно которой не подлежат налогообложению объекты основных средств, включенные в первую или во вторую амортизационные группы. Однако далеко не весь перечень движимого имущества содержится в данных амортизационных группах и не подлежит налогообложению. В части движимого имущества НК РФ предусматривает еще одну преференцию: не признается объектом налогообложения на имущество организаций движимое имущество, принятое с 1 января 2013 г. на учет в качестве основных средств, за исключением движимого имущества, полученного после 1 января 2013 г. в результате реорганизации или ликвидации юридического лица, а также полученного от взаимозависимого лица (ст. 374, п. 4, пп. 8 НК РФ). Но и она на практике не работает, и не в силу налоговых причин, а по причине отсутствия «поля для действия», т. к. в сельском хозяйстве обновление имущества происходит крайне редко ввиду недостаточности денежных средств у товаропроизводителей.

Во-вторых, даже при условии использования российской льготы белорусская ставка налога на недвижимость для организаций ниже. Она составляет 1 % (с возможностью увеличения ее местными органами власти до 2,5 раз и фактическим освобождением от

налогообложения недвижимого имущества сельскохозяйственных организаций Республики Беларусь), а в России — 2,2 %. Возможность снижать ставки для сельскохозяйственных товаропроизводителей у регионов РФ существует (налог региональный), но по состоянию на 01.01.2015 в 63 субъектах РФ для данной категории налогоплательщиков установлена максимальная ставка в размере 2,2 %³. И хотя использование минимальной ставки налога на недвижимость в РБ (налог — местный) так же, как и в РФ, не имеет широкого распространения, в РБ освобождены от налогообложения наиболее «дорогостоящие» с точки зрения фискальной нагрузки объекты недвижимого имущества (см. табл. 1).

Особое внимание следует уделить взносам на обязательное страхование, которые в структуре фискальной нагрузки сельского хозяйства России составляют более 40 %. Российские тарифы обязательных страховых взносов — 30,2 % — оказываются губительными для отечественных аграриев, что характерно и для белорусских субъектов АПК (несмотря на наличие льготы в тарифе — 4 % при базовой ставке 34 %).

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ЕДИНОГО НАЛОГА ДЛЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ В РФ И РБ

Специфические особенности сельскохозяйственного производства предполагают не только разработку определенных налоговых преференций для аграриев в рамках общей системы налогообложения, но и внедрение в налоговую теорию и практику механизма специального налогового режима для сельхозтоваропроизводителей. В России это система налогообложения для сельскохозяйственных производителей — единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН), в Республике Беларусь — единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции (ЕНПСХ).

Рассмотрим следующие элементы налоговых правоотношений в РФ и РБ в рамках применяемых систем: налогоплательщики, освобождение от налогов и сборов, процесс формирования единого налога, условия перехода с ЕСХН (ЕНПСХ).

Прежде всего отметим, что стать **плательщиком** единого налога в Республике Беларусь проще, чем в России. Во-первых, различаются условия уровня специализации на сельскохозяйственном производстве:

1) в России доля дохода от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную из сельскохозяйственного сырья собственного производства, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) должна составлять не менее 70 %;

2) в Республике Беларусь выручка от реализации произведенной продукции растениеводства (за исключением цветоводства, выращивания декоративных растений), первичной переработки льна, пчеловодства, животноводства и рыбоводства должна составлять не менее 50 % выручки, исчисленной от всей деятельности организации, а также от филиала или иного обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, для совершения операций которого юридическим лицом открыт банковский счет с предоставлением права распоряжаться денежными средствами.

Во-вторых, значительно различаются условия признания продукции в качестве произведенной собственным производством, что расширяет круг потенциальных налогоплательщиков льготного режима. Так, в России к продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства, относится сельскохозяйственная продукция, прошедшая технологические операции переработки для сохранения ее качества и обеспечения длительного хранения, используемая в виде

³ Тихонова А. В. *Налоговое регулирование аграрного сектора: оценка и проблематика* // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2014. № 6 (98). С. 25–34.

сырья в последующей (промышленной) переработке продукции или реализуемая без последующей промышленной переработки потребителям⁴. В РБ к продукции собственного производства относится продукция, полностью изготовленная производителем или подвергнутая им достаточной переработке на территории Республики Беларусь. При этом продукция, подвергнутая достаточной переработке, должна соответствовать одному из двух критериев: изменение классификационного кода по единой Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза на уровне любого из первых четырех знаков, произошедшее в результате переработки (обработки); разница между отпускной ценой продукции производителя и ценой сырья (материалов), использованного при ее изготовлении, без учета в них налогов, должна составлять не менее 30 %⁵.

Таким образом, белорусские переработчики давальческого сырья при соблюдении установленных критериев имеют возможность применения льготного налогового режима, в России же они фактически такой возможности лишены.

Второй аспект сравнения кроется в **количественном и качественном составе налогов, не подлежащих к исчислению** в случае применения единого налога. В России это налог на добавленную стоимость, налог на имущество организаций, налог на прибыль организаций; в РБ — арендная плата за землю, земельный налог, налог на прибыль организаций. С учетом того, что аграрный бизнес в РФ представлен как субъектами малого и микробизнеса, так и крупными агрохолдингами, а также филиальными сетями, при выборе режима налогообложения решающее влияние оказывает контингент потенциальных покупателей продукции, а точнее, тот факт, являются ли они плательщиками НДС или нет. В данном случае ЕСХН становится выгодным только для тех товаропроизводителей, которые реализуют продукцию либо конечному потребителю, либо контрагенту, также применяющему специальный налоговый режим⁶. В белорусской же практике проблема гармонизации НДС и льготного режима отсутствует, а основная выгода системы единого сельскохозяйственного налога состоит в льготировании налогов на землю и налога на прибыль.

Далее рассмотрим процесс **формирования единого налога** в Российской Федерации и Республике Беларусь (рис. 1).

Рисунок 1

Формирование единого налога для сельскохозяйственных товаропроизводителей



Источник: составлено авторами на основе НК РФ и НК РБ.

⁴ Постановление Правительства РФ от 25 июля 2006 г. № 458 «Об отнесении видов продукции к сельскохозяйственной продукции и к продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства» (ред. от 30.11.2010).

⁵ Положение об отнесении продукции (работ, услуг) к продукции (работам, услугам) собственного производства от 17.12.2001 № 1817, утв. Постановлением Совета министров Республики Беларусь.

⁶ Пинская М. Р., Тихонова А. В. Гармонизация НДС и единого сельскохозяйственного налога // Белорусский экономический журнал. 2015. № 3 (72). С. 72–78.

Способ расчета единого налога в исследуемых государствах значительно отличается. Налоговой базой в РФ являются доходы, уменьшенные на величину расходов. И несмотря на то что доходы по российским правилам налогообложения включают в себя субсидии, сама база исчисления налога взаимосвязана с эффективностью ведения производства (прибылью). С другой стороны, расходы, понесенные за счет средств целевого финансирования, также подлежат включению в налогооблагаемую базу. Таким образом, соблюдается принцип справедливости.

Механизм исчисления единого налога РБ, наоборот, не позволяет учитывать экономическую эффективность деятельности. По данным государственной статистики за январь–июль 2015 г., в Республике Беларусь убыточными были 1589 сельскохозяйственных организаций, или 20,1 % от общего количества организаций, учитываемых в текущем порядке (за январь–июль 2014 г. — 1139 организаций, или 14,4 %). Сумма чистого убытка таких организаций за январь–июль 2015 г. составила 15 трлн бел. руб., что в два раза больше, чем за январь–июль 2014 г.

Принимая во внимание вышеизложенное, следует отметить, что оборотный налог, даже в размере 1 %, не зависящий от результатов деятельности предприятия, может существенно подорвать финансовое положение сельскохозяйственных предприятий при условии, что фактически он заменяет лишь налог на землю. Кроме того, система с уплатой единого налога позволяет субъектам не вести тщательный учет затрат, связанных с производством продукции.

Нами были проведены расчеты, дающие возможность на конкретном примере оценить эффект от применения льготного налогового режима в Республике Беларусь. Рассчитан потенциальный налог на землю при прекращении применения единого налога на примере одной из организаций Минской области (54,3 млн бел. руб.), а также определены планируемые объемы выручки и потенциальный единый налог, начисленный в 2015 г. (18 млрд бел. руб. \times 1 % = 180 млн бел. руб.). Данные анализа показывают, что сумма налога на землю за 2014 г. могла бы быть ниже единого налога в семь раз (фактическая выручка 37 млрд бел. руб. в 2014 году). И даже в тяжелых условиях 2015 г. указанная сумма ниже единого налога приблизительно в три раза.

Таким образом, установление ставки налога пропорционально валовому доходу организации ставит под сомнение эффективность применения единого налога производителями сельскохозяйственной продукции (наряду с прочими конкурентными преимуществами по сравнению с Россией).

С другой стороны, при невыполнении условий признания организации сельскохозяйственным товаропроизводителем «санкции» для налогоплательщиков РБ менее критичны, чем в РФ (табл. 2).

Таблица 2

Налоговые «санкции» за несоответствие критерию признания сельскохозяйственным товаропроизводителем

Изменения для налогоплательщика	РФ	РБ
Переход на основной налоговый режим	Да, с начала налогового периода, в котором выявлено несоответствие	Да, с начала налогового периода, после которого выявлено несоответствие
Перерасчет налогов	Перерасчет всех налогов согласно ОСНО (налог на прибыль, налог на имущество, НДС)	Перерасчет единого налога по ставке 3 %, перерасчет арендной платы за землю и земельного налога
Пени / штрафы	Начисляются за каждый день просрочки	Не начисляются

Источник: составлено авторами на основе НК РФ и НК РБ.

Из всего вышесказанного можно заключить, что системные недостатки в налогообложении субъектов АПК присущи как Российской Федерации, так и Республике Беларусь. Важно определить, какой путь модернизации налоговых отношений в аграрной среде будет наиболее эффективен в рамках каждого конкретного государства с учетом специфики национального сельскохозяйственного производства. При этом возможности взаимной имплементации отдельных законодательных норм между государствами открывают широкие перспективы для роста «полезности» налоговых льгот.

НАПРАВЛЕНИЯ МОДЕРНИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ АГРАРНОГО СЕКТОРА РФ И РБ

В научной и практической литературе вопросы налогообложения агропромышленного комплекса в целом и сельского хозяйства в частности освещены достаточно подробно. Итогом научных дебатов стало разделение исследователей на три группы:

- 1) те, кто придерживается концепции наличия особого налогового режима для АПК;
- 2) сторонники отмены специального режима для сельскохозяйственных товаропроизводителей с предоставлением отдельных льгот в рамках общей системы налогообложения;
- 3) сторонники концепции единого земельного налога.

Например, А. П. Зинченко рассматривает формирование льготного режима налогообложения сельскохозяйственных предприятий и крестьянских хозяйств как серьезный вклад в улучшение их экономического состояния, связывая его с налогом на прибыль и выплатами в государственные социальные внебюджетные фонды⁷. Г. А. Гончаренко, выделяя недостатки ЕСХН, утверждает, что ЕСХН влияет на привлечение инвестиций в сельское хозяйство только косвенно. При этом использование льготного налогового режима может привести в определенных условиях к росту инвестиций⁸. В. Г. Гурсаков связывает единый налог прежде всего с основным средством производства в сельском хозяйстве — землей⁹, а М. К. Жудро отмечает: «...применение единого сельскохозяйственного налога в значительной мере оправдано только предприятиями, которые имеют невысокие экономические результаты»¹⁰. В то же время В. И. Катаев и А. В. Сасина приходят к выводу о нецелесообразности минимизации налогов в сельском хозяйстве, поскольку стремление руководителей предприятий количественно сократить сумму начисленных налогов приводит к снижению финансовых результатов деятельности¹¹. А. И. П. Воробьев, А. Т. Глаз¹² и В. С. Адашкевич¹³ констатируют, что в сельском хозяйстве должен быть только один вид налога — налог на землю с учетом качества и размера сельхозугодий.

По нашему мнению, выбор приоритетного типа налогового поля должен быть обоснован спецификой и особенностями аграрного производства. Одно можно отметить сразу: вариант использования в качестве фискального рычага только земельного налога потерял

⁷ Зинченко А. П., Назаренко В. И., Шайкин В. В. и др. *Аграрная политика: учеб. пособие для вузов*. М.: КолосС, 2004. 304 с.

⁸ Гончаренко Г. А. *Система налогообложения в сельском хозяйстве России в современных условиях: дисс. к. э. н.*: 08.00.05, 08.00.10. М., 2010. 120 с.

⁹ Гурсаков В. Г. *Основные направления развития аграрного комплекса Республики Беларусь // Весті Акадэміі аграрных навук Рэспублікі Беларусь*. 2002. № 1. С.14–19.

¹⁰ Жудро М. К. *Экономическое обоснование эффективного фиксированного сельскохозяйственного налога // Весті Акадэміі аграрных навук Рэспублікі Беларусь*. 2002. № 1. С.29–32.

¹¹ Катаев В. И., Сасина А. В. *Экономическая целесообразность минимизации налогов в сельском хозяйстве // Вестник Алтайского государственного аграрного университета*. 2011. № 3 (77) С. 127–132.

¹² Воробьев И. П., Глаз А. Т. *Совершенствование хозяйственного механизма АПК // Весті Акадэміі аграрных навук Рэспублікі Беларусь*. 2000. № 4. С.11–37.

¹³ Адашкевич В. С., Воробьев И. П. *Совершенствование хозяйственного механизма АПК // Весті Акадэміі аграрных навук Рэспублікі Беларусь*. 2000. № 3. С. 3–7.

актуальность в связи со значительным усложнением структуры аграрного рынка и инновационными способами ведения хозяйства. Налогообложение земли в данном случае является лишь платой за пользование государственными ресурсами. Высокая технологичность производства, разработка новых сортов растений и пород животных, усовершенствование агротехники возделывания становятся центральными среди множества факторов эффективности сельскохозяйственного производства, отодвигая природные естественные особенности почв на второй план.

Из двух оставшихся типов налогового поля выбор наиболее эффективного для РФ и РБ оказался различным, на него повлияли состав и структура товаропроизводителей, тип потребительской ориентации производства, национальный состав налоговых платежей.

Экспортно ориентированное сельскохозяйственное производство Республики Беларусь с явным преобладанием в структуре производства крупных организаций является противоположностью аграрному бизнесу России, нацеленному на удовлетворение внутренних потребностей населения (за исключением зерновых) и значительно зависящему от деятельности малого бизнеса¹⁴ (табл. 3).

Таблица 3

Удельный вес малых предприятий в общем объеме производства в сельскохозяйственных организациях России, %

Производство продуктов сельского хозяйства:	Малые предприятия					
	2011 г.	2014 г.	2014 г. к 2011-му	в т. ч. микропредприятия		
				2011 г.	2014 г.	2014 г. к 2011-му
зерна	31,7	35	110,4	8,4	9,4	111,9
сахарной свеклы	17,3	13,6	78,6	3,7	2,3	62,2
семян и плодов масличных культур	36,2	38,6	106,6	10,4	10,2	98,1
из них:						
подсолнечника	37,8	41,5	109,8	11,2	10,2	91,1
сои	29,2	28,6	97,9	7,5	9,6	128,0
рапса	29,6	33,7	113,9	7,1	9,8	138,0
льноволокна	48,7	57,4	117,9	13,7	21,7	158,4
картофеля	42,1	45	106,9	16,8	17	101,2
овощей	30,2	34,1	112,9	12,9	12,3	95,3
скота и птицы на убой	7,2	5,7	79,2	1,5	1,3	86,7
молока	22,8	25,8	113,2	2,9	3,3	113,8
яиц	3,8	6,2	163,2	0,5	1,2	240,0
шерсти	50,8	58,5	115,2	28,8	41,7	144,8

Источник: Сельское хозяйство, охота и охотничье хозяйство, лесоводство в России. Стат. сб. М.: Росстат, 2015. 201 с.

Исходя из установленных национальных особенностей аграрной среды считаем необходимым уйти от уравнительного подхода к гармонизации налоговых систем союзных государств. В гармонизации налоговых систем Республики Беларусь и Российской Федерации наиболее рационально использовать подход «налогового разнообразия», который

¹⁴ Зинченко А. П., Уколова А. В. Статистическое изучение малых форм хозяйствования в аграрном секторе России // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2012. № 6. С. 40–44.

позволяет каждой стране использовать свою систему при условии сохранения оптимального для субъектов АПК уровня налоговой нагрузки¹⁵.

В рамках налоговой системы Республики Беларусь, с учетом того, что единый налог приводит к возникновению тяжелого налогового бремени, а экономия на земельном налоге далеко не всегда превосходит суммы ЕНПСХ, полагаем, что усложнение налоговой системы единым налогом не представляется целесообразным как с точки зрения государства, (поскольку система требует дополнительного администрирования¹⁶), так и с точки зрения субъектов, потенциально ее применяющих. Считаем рациональным отменить льготный налоговый режим, предоставив товаропроизводителям право на применение ряда налоговых льгот в рамках основного налогового режима. А высвободившиеся административные расходы государства на осуществление налогового контроля следует использовать для достижения наиболее приоритетных целей и решения задач в области развития агропромышленного комплекса России.

В рамках же Российской Федерации разделение субъектов АПК на малые предприятия и крупный и средний бизнес является обоснованием для существования одновременно двух налоговых режимов (льготного — для первых, основного с предоставлением льгот — для вторых). Связано это в первую очередь со сложностью ведения двойного (бухгалтерского и налогового) учета и большими трудозатратами на его осуществление, что оказывается нереальным для предприятий с небольшой численностью сотрудников. Кроме того, в результате модернизации ЕСХН данный налоговый режим может стать источником значительного объема косвенных субсидий в форме налоговых льгот, так необходимых сельскому хозяйству России для реализации политики импортозамещения. Для устранения недостатков механизма ЕСХН предлагаем уточнить критерий признания организаций сельскохозяйственными товаропроизводителями, а также разрешить использование всех действующих льгот для переработчиков давальческого сырья. В качестве основы рационально имплементировать аналогичные критерии из налогового законодательства Республики Беларусь. Реализация данного предложения позволит увеличить количество организаций, которые будут иметь возможность использования специального налогового режима, а также отдельных льгот при общей системе налогообложения¹⁷. Для оптимизации ценовой политики требуется изменить механизм обложения НДС для организаций, находящихся на льготной системе налогообложения, путем предоставления для них права выбора статуса плательщика НДС.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенный сравнительный анализ налогового поля Российской Федерации и Республики Беларусь показал, что, несмотря на наличие льготных условий налогообложения для аграрного бизнеса, теоретические и целевые подходы к установлению льгот различны. Наиболее схожи между собой традиционные модели налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей, это сходство выражается как в количестве и составе фискальных платежей, так и в принципах предоставления отдельных налоговых льгот (например, по НДС). Вместе с тем целевые ориентиры специальных налоговых режимов двух государств различны: ЕНПСХ Республики Беларусь основан на льготном налогообложении

¹⁵ Пилуй В. Н. Гармонизация систем налогообложения сельхозпроизводителей России и Республики Беларусь // *Весці Акадэміі аграрных навук Рэспублікі Беларусь*. 2006. № 5. С.55–57.

¹⁶ Киреева Е. Ф., Лукьянова И. А. Национальная налоговая система: направления и перспективы модернизации // *Белорусский экономический журнал*. 2015. № 2. С. 84–98.

¹⁷ Пинская М. Р. Налоговые инструменты институционализации импортозамещения в сельском хозяйстве // *Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал*. 2015. № 5 (27). С. 72–79.

земли и не учитывает эффективности производства, нацелен на результаты реализации продукции; ЕСХН России, наоборот, ориентирован на приращение капитала, учитывает рентабельность деятельности, но вместе с тем не в полной мере соответствует специфике малого бизнеса и текущим экономическим условиям хозяйствования субъектов АПК. Однако, несмотря на существующие различия, отдельные правила и нормы аграрного налогообложения могут быть взаимополезны, и более того, при условии адаптации к отечественным условиям эффективны в рамках союзных государств.

Библиография

1. Постановление Правительства РФ от 25 июля 2006 г. № 458 «Об отнесении видов продукции к сельскохозяйственной продукции и к продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства» (ред. от 30.11.2010).
2. Положение об отнесении продукции (работ, услуг) к продукции (работам, услугам) собственного производства от 17.12.2001 № 1817, утв. Постановлением Совета министров Республики Беларусь.
3. Адашкевич В. С., Воробьев И. П. Совершенствование хозяйственного механизма АПК // Весті Акадэміі аграрных навук Рэспублікі Беларусь. 2000. № 3.
4. Балкизов М. Х. Проблемы оптимизации организационно-экономического механизма функционирования и государственной поддержки АПК регионов // Экономика и предпринимательство. 2014. № 12–2.
5. Бондарь Т. Е. Инновации и их влияние на экспортный потенциал АПК Республики Беларусь / сб.: Направления повышения стратегической конкурентоспособности аграрного сектора экономики. Материалы Международной научно-практической конференции. Тамбов, 2015.
6. Воробьев И. П., Глаз А. Т. Совершенствование хозяйственного механизма АПК // Весті Акадэміі аграрных навук Рэспублікі Беларусь. 2000. № 4.
7. Гончаренко Г. А. Система налогообложения в сельском хозяйстве России в современных условиях: дисс. к. э. н.: 08.00.05, 08.00. М., 2010.
8. Гурсаков В. Г. Основные направления развития аграрного комплекса Республики Беларусь // Весті Акадэміі аграрных навук Рэспублікі Беларусь. 2002. № 1.
9. Жудро М. К. Экономическое обоснование эффективного фиксированного сельскохозяйственного налога // Весті Акадэміі аграрных навук Рэспублікі Беларусь. 2002. № 1.
10. Зинченко А. П., Назаренко В. И., Шайкин В. В. и др. Аграрная политика: учеб. пособие для вузов. М.: КолосС, 2004.
11. Зинченко А. П., Уколова А. В. Статистическое изучение малых форм хозяйствования в аграрном секторе России // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2012. № 6.
12. Катаев В. И., Сасина А. В. Экономическая целесообразность минимизации налогов в сельском хозяйстве // Вестник Алтайского государственного аграрного университета. 2011. № 3.
13. Киреева Е. Ф., Лукьянова И. А. Национальная налоговая система: направления и перспективы модернизации // Белорусский экономический журнал. 2015. № 2.
14. Пилуй В. Н. Гармонизация систем налогообложения сельхозпроизводителей России и Республики Беларусь // Весті Акадэміі аграрных навук Рэспублікі Беларусь. 2006. № 5.
15. Пинская М. Р., Тихонова А. В. Гармонизация НДС и единого сельскохозяйственного налога // Белорусский экономический журнал. 2015. № 3.
16. Пинская М. Р. Налоговые инструменты институционализации импортозамещения в сельском хозяйстве // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. 2015. № 5.
17. Сельское хозяйство, охота и охотничье хозяйство, лесоводство в России. Стат. сб. М.: Росстат, 2015.
18. Тихонова А. В. Налоговое регулирование аграрного сектора: оценка и проблематика // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2014. № 6.