

A3/02/05

Вмененное налогообложение сельского хозяйства: международный опыт и ситуация в Беларуси

Резюме

Вмененное налогообложение используется преимущественно в том случае, когда налогообложение определенных групп налогоплательщиков затруднено, а административные ресурсы государства являются ограниченными. Данный способ налогообложения считается оптимальным способом борьбы с широкораспространенным уклонением от уплаты налогов без использования значительных ресурсов государства. В то же время он представляет собой упрощенную систему налогообложения и не требует от налогоплательщиков полной прозрачности их деятельности в финансовом отношении.

Тремя основными секторами экономики, налогообложение которых затруднено, традиционно являются малый бизнес, сектор услуг и сельское хозяйство. Сельское хозяйство обычно рассматривается как наиболее трудный для налогообложения сектор экономики. По этой причине налоговые органы вынуждены оценивать (вменять) соответствующий доход производителей сельскохозяйственной продукции и взимать с него налоги.

В данной работе рассматривается вмененное налогообложение сельского хозяйства в Беларуси. В ней показано, что действующий единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции не отвечает принципам эффективности и справедливости налогообложения. На наш взгляд, следует отменить данный налог для крупных сельскохозяйственных предприятий, которые в состоянии вести полноценный бухгалтерский учет и должны быть заинтересованы в этом. Единый налог необходимо сделать обязательным только для фермерских хозяйств. Кроме того, мы предлагаем изменить систему вмененного налогообложения для данного типа субъектов хозяйствования и перейти от налогообложения валовой выручки к налогообложению земли.

1. Введение	2
2. Система вмененного налогообложения	3
2.1. Налогоплательщики, подпадающие под вмененное налогообложение	3
2.2. Налоговая база и налоговые ставки при вмененном налогообложении	3
3. Вмененное налогообложение сельского хозяйства: международный опыт	4
3.1. Фиксированный сельскохозяйственный налог в Украине	4
3.2. Единый сельскохозяйственный налог в России	5
3.3. Результаты вмененного налогообложения сельского хозяйства	5
4. Оценка единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции в Беларуси	6
5. Выводы и рекомендации	8

1. Введение

Существует множество способов налогообложения физических и юридических лиц. Налоги могут взиматься с потребления (например, НДС, акцизы), дохода (налог на прибыль, подоходный налог) или имущества и активов (земельный налог, налог на недвижимость). Фактически, налоговые системы большинства стран представляют собой определенную комбинацию этих способов налогообложения. В развитых странах налогообложение происходит в соответствии с относительно сложными налоговыми системами, требующими ведения надлежащего бухгалтерского учета, предоставления соответствующей отчетности и налогового администрирования, с тем, чтобы обеспечить баланс между различными целями налогообложения, в том числе его эффективностью и справедливостью.

В то же время некоторые физические и юридические лица остаются вне зоны действия налоговой системы посредством использования различных способов уклонения от уплаты налогов. Во многих случаях им намного проще остаться вне налоговой сети по той простой причине, что их деятельность может быть незаметной для налоговых органов. Для этих субъектов сложная и обременительная налоговая система еще более дестимулирует соблюдение налогового законодательства.

С целью решения этих проблем многие страны перешли на использование особых режимов налогообложения, в частности вмененного налогообложения, традиционно рассматриваемого в качестве определенного способа получения налоговых поступлений с субъектов, которые в противном случае вообще не платили бы налоги. При данном способе налогообложения налоговая база рассчитывается на основе показателей, которые трудно скрыть, а не на основе расчетов, произведенных самими налогоплательщиками. В результате вмененное налогообложение ведет к снижению издержек налогообложения и налогового администрирования, поскольку налоговую базу проще рассчитывать по сравнению с базой налога на прибыль или подоходного налога. Кроме того, попав под действие упрощенной системы, налогоплательщикам становится гораздо труднее исчезнуть из поля зрения налоговых органов. Поэтому вмененное налогообложение зачастую рассматривается как промежуточный этап на пути к общей системе налогообложения: определенный период времени налогоплательщик пользуется упрощенной системой, а затем переходит на использование общей системы налогообложения.

Тремя основными секторами экономики, налогообложение которых затруднено, традиционно являются малый бизнес, сектор услуг и сельское хозяйство. Сельское хозяйство обычно рассматривается как наиболее трудный для налогообложения сектор экономики. Налогообложение данного сектора затруднено в силу широкораспространенного отсутствия надлежащего бухгалтерского учета и ведения отчетности, а также практики осуществления платежей наличными или в натуральной форме, что способствует возникновению информационного вакуума, при наличии которого очень трудно проверить расчеты, произведенные самими налогоплательщиками. Как следствие, страны, в которых сельское хозяйство подлежит налогообложению, перешли на использование вмененного налогообложения. Это относится и к Беларуси, где вмененное налогообложение сельского хозяйства было введено декретом президента от 13.07.1999 г. №27 «О введении единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции».¹

Целью данной работы является оценка белорусской системы вмененного налогообложения сельского хозяйства и выработка рекомендаций, направленных на обеспечение ее эффективности и справедливости. Структура работы следующая.

¹ Данная система вмененного налогообложения сельского хозяйства сохранена в проекте Специальной части Налогового кодекса (Глава 26. Особые режимы налогообложения. §5. Единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции).

Во втором разделе рассматривается система вмененного налогообложения. В третьем разделе приводится обзор опыта использования вмененного налогообложения сельского хозяйства в Украине и России. Затем анализируется действующий единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции в Беларуси. В заключительном разделе представлены рекомендации относительно перспектив вмененного налогообложения сельского хозяйства в Беларуси.

2. Система вмененного налогообложения

Эффективность и справедливость вмененного налогообложения зависят от его места в налоговой системе. В данном разделе рассматриваются некоторые вопросы, связанные со спецификой вмененного налогообложения.

2.1. Налогоплательщики, подпадающие под вмененное налогообложение

К налогоплательщикам, подпадающим под вмененное налогообложение, как правило, не должны относиться крупные налогоплательщики и те, кто в состоянии вести полноценный бухгалтерский учет. Разделительной линией, которая, вероятно, имеет наибольший смысл, является величина валовой выручки. Теоретически, использование данного критерия является относительно простым, однако многие сельскохозяйственные производители могут предоставлять недостоверную информацию о величине валовой выручки. Следовательно, в законодательстве могут быть предусмотрены и другие критерии определения налогоплательщиков, подпадающих под вмененное налогообложение. Одним из них может быть численность работников. Другим – величина собственного капитала или наличие активов, имеющих высокую стоимость. В целом, можно ввести критерии, аналогичные используемым при налогообложении на основе внешних признаков богатства, с тем, чтобы лишить некоторых налогоплательщиков права использования вмененного налогообложения.

Налогоплательщики могут быть также лишены такого права исходя из их способности вести полноценный бухгалтерский учет. В некоторых странах юридические лица обязаны вести бухгалтерский учет с двойной записью. Такие субъекты, по видимому, не должны подлежать вмененному налогообложению. Если предприниматели не готовы вести бухгалтерский учет с двойной записью, они не должны регистрироваться как юридическое лицо. Другой тип субъектов, который может вести надлежащий бухгалтерский учет, включает субъектов, зарегистрированных в качестве плательщиков НДС. Поскольку плательщики НДС обязаны вести бухгалтерский учет и хранить счета-фактуры, они соответственно могут быть исключены из системы вмененного налогообложения.

2.2. Налоговая база и налоговые ставки при вмененном налогообложении

Целью вмененного налогообложения является обеспечение альтернативных способов оценки дохода налогоплательщиков, не ведущих надлежащий бухгалтерский учет. Таким образом, вмененный налог должен заменять только те налоги, расчет которых требует ведения соответствующего бухгалтерского учета. При этом ставки вмененного налога должны быть сопоставимыми со ставками при общей системе налогообложения. Несопоставимость способствует возникновению искажений в рамках и между различными секторами экономики.

Традиционным подходом к вмененному налогообложению сельского хозяйства является взимание налога в соответствии с площадью земли и ее качеством. При таком подходе производится оценка среднего дохода, который может быть получен при данной производительности определенного типа земли, средних издержках производства и соответствующих ценах на сельскохозяйственную продукцию. В случае плохого урожая в каком-либо регионе сельскохозяйственным производителям могут предоставляться налоговые льготы, но при этом необходимо проявлять

большую осторожность с тем, чтобы избежать проблем морального риска (например, проблем, обусловленных тем, что некоторые производители могут недостаточно заботиться о сохранности урожая, учитывая, что любые потери будут компенсированы за счет налоговых льгот) или необходимости осуществления дорогостоящих проверок с целью определения фактического урожая (поскольку производители могут попытаться скрыть часть урожая с целью получения налоговых льгот).

Применение такого подхода требует наличия адекватной информации о качестве земли. Получить подобную информацию проще, чем определить справедливую рыночную стоимость земли. Тем не менее, существует проблема, является ли простая система, основанная на оценке качества земли, достаточно точной, чтобы обеспечить более или менее справедливый результат с точки зрения вмененного дохода? Другими возможными подходами к вмененному налогообложению сельского хозяйства являются налогообложение валовой выручки, налогообложение дохода и т.д.

3. Вмененное налогообложение сельского хозяйства: международный опыт

Число различных систем вмененного налогообложения сельского хозяйства равно числу стран, использующих данный способ налогообложения. Различия между странами обусловлены разными подходами к определению налогоплательщиков, подпадающих под вмененное налогообложение (исходя из величины валовой выручки, численности работников, величины собственного капитала, активов и т.д.), налогам, которые заменяет уплата вмененного налога (в некоторых странах вмененный налог заменяет только налоги на доходы и имущество, в других – и налоги на потребление), и налоговой базе (в некоторых странах налоговой базой является валовая выручка, в других – площадь земли и ее качество). Тем не менее, несмотря на все многообразие, существуют некоторые очевидные результаты использования вмененного налогообложения сельского хозяйства в разных странах. Ниже мы рассмотрим опыт Украины и России. Данные страны были одними из первых в Содружестве независимых государств, кто ввел вмененное налогообложение сельского хозяйства. Кроме того, структура сельскохозяйственного производства в этих странах схожа с существующей в Беларуси. Таким образом, опыт этих стран является уникальным и имеет важное значение для нашей страны.

3.1. Фиксированный сельскохозяйственный налог в Украине

Фиксированный сельскохозяйственный налог был введен в качестве эксперимента в 1998 г. В 2003 г. срок этого эксперимента был продлен до 2010 г. В соответствии с законодательством, правом перехода на вмененное налогообложение обладают сельскохозяйственные производители, у которых выручка от реализации сельскохозяйственной продукции превышает 75% валовой выручки (по закону 1998 г. это ограничение равнялось 50%, затем в 2003 г. оно было увеличено до 75%).

Налоговой базой является стоимость сельскохозяйственных угодий, рассчитанная исходя из их площади, качества и потенциальной производительности. Налоговые ставки зависят от типа сельскохозяйственных угодий: (1) 0,5% – для пашни, сенокосов и пастбищ; (2) 0,3% – для многолетних насаждений; и (3) 1,5% – для земель водного фонда. Фиксированный сельскохозяйственный налог заменяет уплату десяти налогов и сборов – налога на прибыль предприятий, платы (налога) за землю, налога на собственников транспортных средств и других самоходных машин и механизмов, коммунального налога, сбора за геологоразведочные работы, выполненные за счет государственного бюджета, сбора на обязательное социальное страхование, сбора на строительство, реконструкцию, ремонт и содержание автомобильных дорог общего пользования Украины, сбора на обязательное государственное пенсионное страхование, плату за приобретение торгового па-

тента на осуществление торговой деятельности и сбора за специальное использование природных ресурсов.

Уплата налога производится ежемесячно в размере трети суммы налога, определенной на каждый квартал, что позволяет учесть сезонность сельскохозяйственного производства. Налоговые платежи распределяются по кварталам следующим образом: в первом квартале – 10% годовой суммы налога; во втором квартале – 10%; в третьем квартале – 50%; и в четвертом квартале – 30%.

3.2. Единый сельскохозяйственный налог в России

В своем нынешнем виде единый сельскохозяйственный налог вступил в силу с 2004 г. В соответствии с законодательством, правом перехода на вмененное налогообложение обладают сельскохозяйственные производители, у которых выручка от реализации сельскохозяйственной продукции превышает 70% валовой выручки.

Налоговой базой является чистая выручка, то есть доходы, уменьшенные на величину расходов. В отличие от налогообложения прибыли, из налоговой базы вычитаются не только текущие операционные расходы, но и стоимость приобретенных основных средств и нематериальных активов (единовременный вычет), что означает налогообложение потока денежных средств. Сельскохозяйственные производители имеют также возможность переноса убытков на будущие периоды (в определенных пределах). Налоговая ставка равна 6%. Единый сельскохозяйственный налог заменяет уплату четырех налогов – налога на прибыль, НДС, налога на имущество и единого социального налога.

Уплата налога производится раз в полгода. По итогам первого полугодия налогоплательщики осуществляют авансовые платежи по налогу, исходя из фактически полученной чистой выручки. Уплаченные авансовые платежи засчитываются в счет уплаты налога по итогам года.

3.3. Результаты вмененного налогообложения сельского хозяйства

Результаты использования вмененного налогообложения сельского хозяйства в Украине и России трудно выразить количественно. Несмотря на это, можно выделить ряд моментов, являющихся общими для этих стран.

- В качестве одного из аргументов в пользу вмененного налогообложения сельского хозяйства в Украине и России часто приводится необходимость упрощения налогообложения, бухгалтерского учета и отчетности. Однако этот аргумент вызывает определенные сомнения. В данных странах основными производителями сельскохозяйственной продукции являются крупные предприятия. Подобные предприятия не могут эффективно функционировать без ведения полноценного бухгалтерского учета, который может использоваться и для целей налогообложения. Кроме того, если эти предприятия не в состоянии вести подобный учет, они не смогут получить столь необходимые им кредиты.
- Введение вмененного налогообложения в Украине и России обеспечило снижение налогового бремени на сельское хозяйство, поскольку привело к снижению налоговых ставок. Например, в 1998 г. после введения фиксированного сельскохозяйственного налога налоговое бремя на сельскохозяйственных производителей в Украине уменьшилось в три раза по сравнению с 1997 г.
- Льготный режим налогообложения сельского хозяйства по сравнению с несельскохозяйственным производством способствует возникновению искажений в рамках и между различными секторами экономики. Во-первых, происходит перемещение ресурсов из более эффективного сектора услуг и промышленного сектора в менее эффективный сельскохозяйственный сектор. Во-вторых, у предприятий появляется стимул сохранить сельскохозяйственное производство в качестве основного, несмотря на то, что изменение рыночной конъюнкту-

ры может потребовать перемещения ресурсов на оказание услуг или на другие виды производства. Некоторые предприятия, на которых удельный вес производства сельскохозяйственной продукции в общем объеме производства является незначительным, могут расширить сельскохозяйственное производство или же сохранить убыточную сельскохозяйственную деятельность просто потому, чтобы попасть под (низкое) вмененное налогообложение. В-третьих, вмененное налогообложение создает искажения в рамках сельскохозяйственного сектора. Например, использование в Украине в качестве налоговой базы земли означает, что сельскохозяйственные производители, использующие небольшие площади земли (например, занимающиеся животноводством), платят очень низкие налоги вне зависимости от их прибыльности.

- Введение вмененного налогообложения в Украине первоначально привело к увеличению налоговых поступлений, несмотря на снижение налогового бремени, поскольку повышение налоговой дисциплины перевесило эффект снижения налоговых ставок. Однако совокупные налоговые поступления, вероятно, сократятся в долгосрочном периоде, в особенности, если субъекты хозяйствования будут перемещать ресурсы из других секторов экономики в сельское хозяйство с тем, чтобы воспользоваться преимуществом более низкого налогообложения.
- В большинстве случаев основной целью вмененного налогообложения является расширение налоговой базы. Однако вмененное налогообложение не всегда способствует достижению этой цели, в частности, если налогоплательщики используют вмененное налогообложение неопределенно долго или переходят с использования общей системы налогообложения на уплату вмененного налога. В Украине данная цель достигается путем введения временного ограничения на действие системы вмененного налогообложения сельского хозяйства. Однако следует отметить, что действие системы вмененного налогообложения уже один раз продлевалось.

4. Оценка единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции в Беларуси

В Беларуси правом перейти на вмененное налогообложение обладают сельскохозяйственные производители, у которых выручка от реализации сельскохозяйственной продукции составляет не менее 70% валовой выручки. Сельскохозяйственные производители, подлежащие вмененному налогообложению, уплачивают так называемый единый налог. Фермерские хозяйства освобождаются от уплаты единого налога в течение трех лет с момента регистрации.

Налоговой базой является валовая выручка, полученная от реализации сельскохозяйственной и несельскохозяйственной продукции. Налоговая ставка равна 2%. Единый налог заменяет уплату следующих налогов и сборов: налога на прибыль, земельного налога, налога за пользование природными ресурсами, налога на недвижимость и местных налогов и сборов. Все другие налоги уплачиваются в соответствии с общими правилами (см. табл.). Уплата налога производится ежемесячно.

Каковы последствия введения единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции?

(1) Поскольку сельскохозяйственные производители, использующие вмененное налогообложение, не платят основные налоги, им нет необходимости рассчитывать разные налоговые базы, вести налоговые регистры, предоставлять отчетность по этим налогам и т.д. Таким образом, в отличие от общей системы налогообложения, единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции ведет к упрощению налогообложения, бухгалтерского учета и отчетности. Однако, как было отмечено выше, это имеет не самое важное значение для крупных

сельскохозяйственных предприятий, поскольку они должны быть заинтересованы в ведении полноценного бухгалтерского учета.

Таблица. Налоги и неналоговые платежи в условиях уплаты единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции в Беларуси

Налоги и неналоговые платежи	Освобождение от налогообложения
Смешанные налоги и неналоговые платежи	
Земельный налог	Да
Налог за пользование природными ресурсами (в пределах установленных норм)	Да
Отчисления в Государственный фонд содействия занятости	Нет
Отчисления в Фонд социальной защиты населения	Нет
Прямые налоги и неналоговые платежи	
Налог на недвижимость	Да
Налог на прибыль	Да
Налог на доходы юридических лиц	Нет
Налог за пользование природными ресурсами (сверх установленных норм)	Да
Государственные пошлины	Нет
Лицензионные и регистрационные сборы	Нет
Местные налоги и сборы	Да
Косвенные налоги и неналоговые платежи	
Налог на добавленную стоимость	Нет
Акцизы	Нет
Таможенные платежи	Нет
Местные налоги	Да

(2) Расчеты на основе данных Министерства статистики и анализа показывают, что эффективная налоговая ставка для сельскохозяйственных производителей в рамках общей системы налогообложения составляет около 3,4% от валовой выручки. Следовательно, ставка единого налога в размере 2% является относительно небольшой. Поэтому неудивительно, что в 2003 г. около 85% сельскохозяйственных производителей, имеющих на это право, перешли на уплату вмененного налога.

(3) Налог с валовой выручки создает неравные условия для различных сельскохозяйственных производителей и, тем самым, ведет к нарушению принципов эффективности и справедливости налогообложения. Причина этого заключается в том, что сельскохозяйственные производители (например, занимающиеся растениеводством и животноводством) отличаются удельным весом прибыли в валовой выручке. Это вызывает вопрос о необходимости дифференциации налоговых ставок в соответствии с прибыльностью предприятий. Но подобная дифференциация может привести к изменению поведения сельскохозяйственных производителей с целью снижения налогового бремени, что является неэффективным в масштабах всей экономики. Кроме того, налоговые органы столкнутся со сложными проблемами определения центра экономической активности предприятий (например, является ли предприятие сельскохозяйственным или нет, и какова основная продукция данного предприятия для целей налогообложения). И, наконец, чиновники столкнутся со значительным давлением со стороны групп сельскохозяйственных производителей, преследующих свои интересы и стремящихся добиться для себя более низких налоговых ставок.

(4) Налогообложение валовой выручки ведет к некоторому увеличению налоговых поступлений, поскольку налоговая база не зависит от фактических результатов функционирования предприятий (то есть их прибыльности). Однако основная проблема уклонения от уплаты налогов не решается с помощью вмененного налога данного типа (так же как и с помощью налога на поток денежных средств в России). Соответственно, введение подобного налога, по всей видимости, не яв-

ляется эффективным способом увеличения налоговых поступлений от тех налогоплательщиков, величину валовой выручки которых трудно проверить, и затрагивает лишь тех налогоплательщиков, которые не могут скрыть валовую выручку.

(5) Если целью вмененного налогообложения является вовлечение налогоплательщиков в налоговую сеть и стимулирование перехода на использование общей системы налогообложения, то это должно находить отражение в законодательстве. Этого можно достичь путем установления ставок вмененного налога на приемлемом уровне (не слишком высоком и не слишком низком по сравнению с общей системой налогообложения) и создания стимулов к переходу на использование общей системы налогообложения (например, разрешение некоторых вычетов из налоговой базы только при использовании общей системы налогообложения) или путем введения ограничения, касающегося количества лет, в течение которых налогоплательщик может использовать вмененное налогообложение. В белорусском законодательстве подобных положений нет.

5. Выводы и рекомендации

Как было показано выше, действующая система вмененного налогообложения сельского хозяйства в Беларуси не отвечает принципам эффективности и справедливости налогообложения. Поэтому с целью улучшения ситуации мы предлагаем следующее.

Во-первых, следует отменить вмененное налогообложение для крупных сельскохозяйственных предприятий. Эти предприятия в состоянии вести надлежащий бухгалтерский учет и должны быть заинтересованы в этом. Единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции необходимо сделать обязательным только для фермерских хозяйств, в которых, как правило, работают члены одной семьи и которые имеют слишком малый размер, чтобы позволить себе специализированные бухгалтерские услуги. Обязательность вмененного налогообложения позволить устранить какие-либо возможности минимизации налогового бремени путем перехода на уплату единого налога или же на использование общей системы налогообложения.

Во-вторых, база вмененного налога для данного типа субъектов хозяйствования должна определяться в соответствии с площадью сельскохозяйственных земель и показателями их производительности (в зависимости от качества земли). Ставки налога должны быть сопоставимы со ставками в рамках общей системы налогообложения.

В-третьих, единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции должен уплачиваться с учетом сезонности сельскохозяйственного производства, то есть основные налоговые платежи должны приходиться на вторую половину года, как это имеет место в Украине. В случае природных катаклизмов, повлекших за собой потерю урожая в каком-либо регионе, пострадавшие сельскохозяйственные производители могут претендовать на снижение налоговой ставки. В то же время, чтобы избежать проблем морального риска, наличие «природных катаклизмов» должно определяться путем использования средних, а не индивидуальных показателей урожайности/объемов производства по региону.

На наш взгляд, подобная система вмененного налогообложения сельского хозяйства приведет не только к увеличению налоговых поступлений, что желательно само по себе, но и сделает налогообложение более эффективным и справедливым.

Валевич Ю.В., фон Крамон-Таубадель С. (консультант), Чубрик А.С. (рецензент)
Минск, декабрь 2004 г.