

УДК 336.226.4:63

П.И. ЛАМАНОВ,

доктор экономических наук, профессор,

Б.А. ХАХУК,

аспирант

*ГОУ ВПО «Кубанский государственный технологический университет»,
г. Краснодар*

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ НАЧИСЛЕНИЯ И ПЕРЕРАСПРЕДЕЛЕНИЯ ЗЕМЕЛЬНОЙ РЕНТЫ

В статье проанализированы особенности налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей Краснодарского края, рассмотрен единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН). Показан вклад сельскохозяйственных организаций Краснодарского края в структуру начисленного в стране ЕСХН, приведена структура налоговых обязательств по единому сельскохозяйственному налогу в федеральных округах страны. Также выявлены недостатки действующей системы налогообложения в сельском хозяйстве, обоснована необходимость в установлении налоговых платежей в зависимости только от ценности земельных участков.

Передача ренты в доход государства является одной из важнейших задач, без эффективного решения которой невозможно не только достижение социальной справедливости в системе перераспределения общественного продукта, но и создание сбалансированной структуры национальной экономики. Считается, что главным направлением решения данной проблемы является поиск путей наиболее эффективного налогообложения сверхприбыли, образующейся на землях лучшего качества и плодородия.

В определении налогооблагаемой базы и установлении объемов изъятия средств воплощается смысл всех концептуальных подходов к регулированию рентных отношений в сельском хозяйстве. При всем многообразии подходов главное то, что основой установления платы за землю выступает земельная рента [1].

Значительная часть экономистов выступала за то, чтобы земельный налог устанавливался с учетом ресурсного потенциала сельскохозяйственных производителей, что позволило бы учитывать в налогообложении не только рентные характеристики земель, но и уровень

обеспеченности хозяйств другими производственными ресурсами (материальными, трудовыми). Это в свою очередь может способствовать выравниванию налоговой нагрузки на экономические субъекты с разными условиями сельскохозяйственного производства. Однако использование ресурсного потенциала может оказать негативное влияние на развитие сельского хозяйства в силу того, что повышение ресурсного потенциала приводит к увеличению налоговой нагрузки на хозяйствующий субъект. Распределение налоговой нагрузки в случае использования в налогообложении ресурсного потенциала смещается в сторону более ресурсообеспеченных хозяйств, что не всегда соответствует принципу справедливости налогообложения.

На всем протяжении периода реформирования экономики России государство пыталось создать для сельскохозяйственных товаропроизводителей механизм налогообложения, максимально учитывающий особенности их производства. Предложения по реформированию сводились к сокращению количества налогов, вплоть до введения единого налога, заменяю-

щего собой все налоги и сборы, уплачиваемые сельскохозяйственными производителями.

Единый сельскохозяйственный налог начал действовать в аграрном секторе с 2002 г. В 2002–2003 гг. действовал рамочный федеральный закон, предусматривающий право субъектов Российской Федерации вводить соответствующий закон на региональном уровне. Однако из-за сложности применения нового механизма налогообложения единый сельскохозяйственный налог ввели только несколько регионов, включая Краснодарский край [2]. Такой осторожный подход субъектов Российской Федерации в решении вопроса о введении рассматриваемого налогового режима, по нашему мнению, был обусловлен, прежде всего, недостаточной проработанностью законодательной базы, являющейся регулятором налоговых правоотношений, и ожиданием в этой связи негативных последствий. К тому же исчислять налог предлагалось с кадастровой стоимости 1 га сельскохозяйственных угодий, которая во многих регионах еще не была разработана.

Объектом налогообложения признавались сельскохозяйственные угодья, находящиеся в собственности, во владении и (или) пользовании налогоплательщика.

Одной из основных особенностей введенной нормы налогообложения являлось определение по единому сельскохозяйственному налогу налоговой базы, которой признается сопоставимая по кадастровой стоимости площадь сельскохозяйственных угодий, являющихся объектом налогообложения. То есть налоговая база как основной элемент налогообложения находилась в прямой зависимости от кадастровой стоимости сельскохозяйственных угодий. Для определения налоговой базы следовало исходить из показателей кадастровой стоимости земель.

Органами Росземкадастра на территории Краснодарского края была проведена государственная кадастровая оценка сельскохозяйственных угодий, по результатам которой по земельно-оценочным районам и административным образованиям была установлена кадастровая стоимость земельных участков: наи-

большая приходилась на Усть-Лабинский район – 62 355 руб./га, а наименьшая установлена по Апшеронскому району. При этом налоговая ставка с одного сопоставимого по кадастровой стоимости гектара сельскохозяйственных угодий была определена в размере 63,2 руб.

Размер налоговой ставки устанавливался как отношение одной четвертой суммы налогов и сборов, подлежащих уплате сельхозтоваропроизводителями Краснодарского края в бюджеты всех уровней в соответствии с общим режимом налогообложения за предшествующий календарный год (за исключением налогов и сборов, обязанность по уплате которых сохраняется при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога), к сопоставимой по кадастровой стоимости площади сельскохозяйственных угодий.

Однако данная методика расчета налоговой ставки (в соответствии с положениями гл. 26.1 НК РФ) на основе величины налогов, начисленных в соответствующем субъекте за год, предшествующий переходу на единый сельскохозяйственный налог, и кадастровой стоимости, не позволяет обеспечить одинаковый уровень ставки по единому сельскохозяйственному налогу во всех регионах.

Согласно Методике государственной кадастровой оценки сельхозугодий, рентный доход возникает при уровне рентабельности выше 7%. Применение данного норматива – один из наиболее спорных вопросов государственной кадастровой оценки земли. Думается, что применение норматива рентабельности ниже уровня инфляции не обоснованно и может объясняться лишь желанием получить положительные значения рентного дохода по всем землям. В большинстве публикаций рекомендуется норматив около 30%. К тому же установление календарного квартала в качестве налогового периода без учета сезонного характера деятельности сельхозпроизводителя не может обеспечить своевременного и полного исполнения ими налоговых обязательств перед государством.

При подготовке проекта Закона "О едином сельскохозяйственном налоге" в Краснодарском крае существовала проблема обоснованного

распределения среди сельхозтоваропроизводителей общей налоговой нагрузки по единому сельскохозяйственному налогу. На тех землях, где производится наиболее рентабельная продукция, установлены повышенные ставки. Для виноградарских, садоводческих и чаеводческих товаропроизводителей это обосновано, так как определенная доля дополнительного дохода носит рентный характер.

С 1 января 2004 г. единый сельскохозяйственный налог был переведен на федеральный уровень, а с 2005 г. – в разряд специальных режимов налогообложения, принципиально отличающихся от ранее действующего и исчисляемых по методике упрощенной системы налогообложения.

Изменения в налоговом законодательстве предоставили возможность предприятиям и организациям агропромышленного комплекса, наряду с общей системой налогообложения, в добровольном порядке применять единый сельскохозяйственный налог. При этом объем поступлений единого сельскохозяйственного налога увеличился в 2,7 раза. Общий уровень налоговых обязательств в 2004–2007 гг. во всех субъектах страны, применявших этот налог, был сопоставим с уровнем налоговых обязательств налогоплательщиков одного только Краснодарского края за полугодие 2002 г. при прежнем варианте единого сельскохозяйственного налога.

Структура налоговых обязательств по единому сельскохозяйственному налогу в федеральных округах страны в 2007 г. приведена на рис. 1.

Анализ рис. 1 позволяет сделать вывод, что половина общих обязательств в стране сформировалась в Южном федеральном округе (ЮФО). На Приволжский (ПФО) и Центральный (ЦФО) федеральные округа приходится по 15% суммарных налоговых обязательств; по 3% приходится на Дальневосточный (ДВФО) и Северо-Западный (СЗФО) округа.

Анализ структуры начисленного в стране в 2007 г. единого сельскохозяйственного налога по субъектам Российской Федерации позволяет выделить Краснодарский край, удельный вес которого составил около 27%; вклад остальных субъектов Российской Федерации значительно ниже (рис. 2).

Таким образом, сельскохозяйственным товаропроизводителям Краснодарского края необходимо отдать должное, так как и при нынешнем варианте единого сельскохозяйственного налога 27% общих налоговых обязательств по этому налогу в стране приходится на этот край, а на Южный федеральный округ – 50%.

Распределение сельскохозяйственных предприятий Краснодарского края по системам налогообложения представлено в табл. 1.

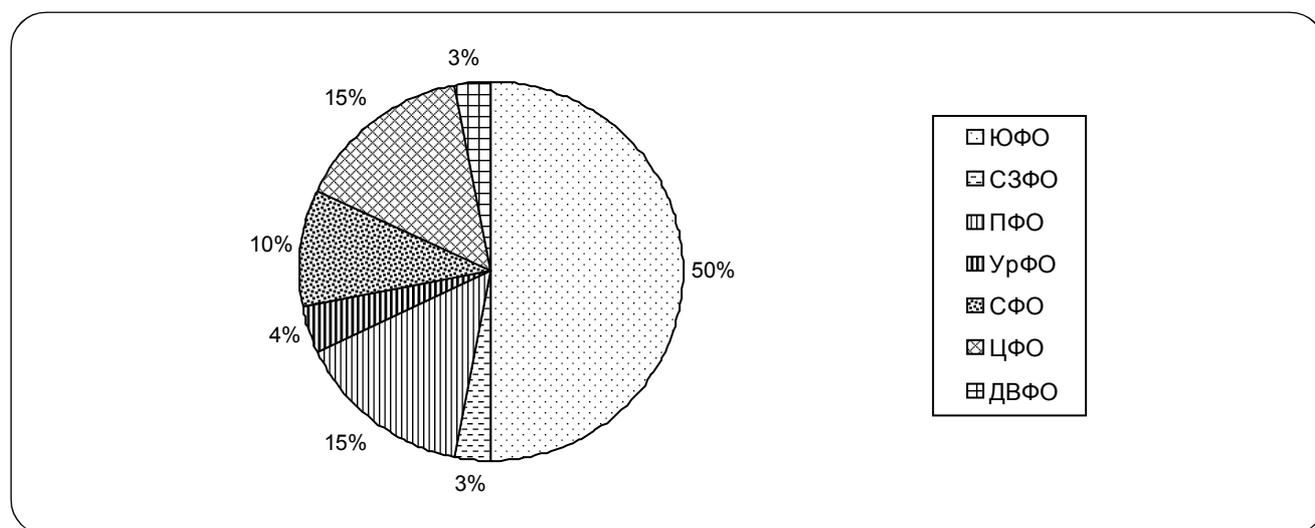


Рис. 1. Структура единого сельскохозяйственного налога, начисленного в федеральных округах Российской Федерации в 2007 г.

Причиной того, что не все сельскохозяйственные предприятия перешли на уплату единого сельскохозяйственного налога, является критерий их отнесения к сельскохозяйственным товаропроизводителям (доля выручки от реализации сельскохозяйственной продукции должна быть не ниже 70% от общей суммы выручки). Крупные сельскохозяйственные организации Краснодарского края редко соответствуют данному критерию [3]. Результаты применения единого сельскохозяйственного налога по организациям-плательщикам ЕСХН в целом по региону приведены в табл. 2.

Анализ показателей табл. 2 характеризует положительную тенденцию применения ЕСХН по региону. Рост суммы единого сельскохозяйственного налога обусловлен увеличением объемов реализации и получением прибыли, вызванными в первую очередь общим подъе-

мом сельскохозяйственного производства, увеличением платежеспособного спроса на продукцию сельского хозяйства.

Анализ налоговых платежей по сельскохозяйственным предприятиям Краснодарского края показывает, что к 2007 г. рост налоговых платежей составил 7 547,4 млн руб. Однако новый режим ЕСХН не стал универсальным для всех сельхозтоваропроизводителей. Одной из причин этого является освобождение от исполнения налоговой обязанности по НДС предприятий, реализующих свою продукцию физическим лицам. В этом отношении можно было использовать зарубежный опыт дотирования сельхозпроизводства путем установления более низкой ставки НДС на аграрную продукцию, а разницу показать возмещением из бюджета в счет погашения обязательств по другим налогам и сборам.

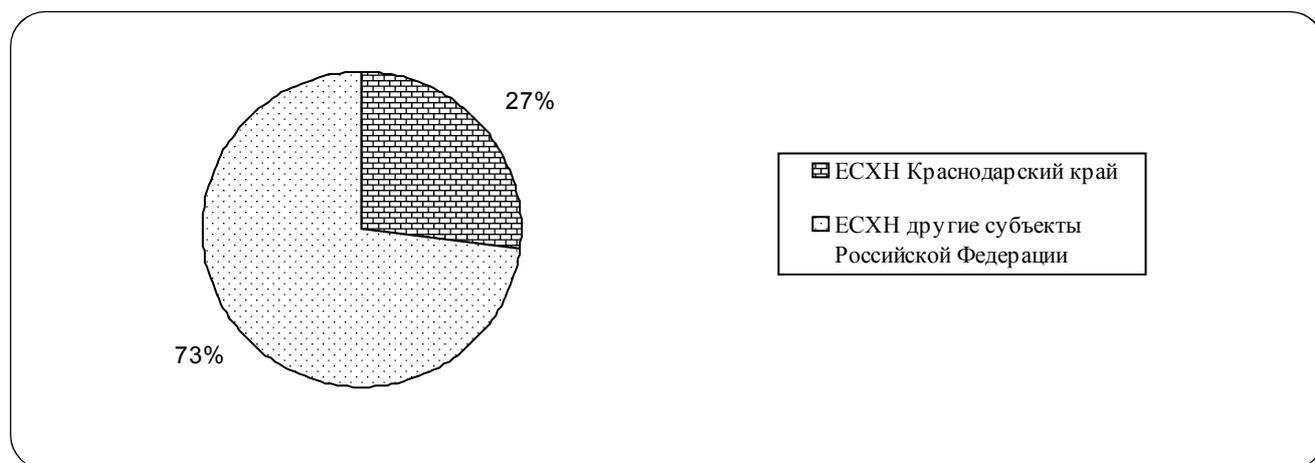


Рис. 2. Вклад Краснодарского края в структуру начисленного единого сельскохозяйственного налога в РФ в 2007 г.

Таблица 1
Распределение сельскохозяйственных предприятий Краснодарского края по системам налогообложения

Показатель	Годы					
	2004	2005	2006	2007	2007 в % к	
					2006	2007
Всего сельскохозяйственных организаций	625	579	555	609	105,2	109,7
Из них на общем режиме налогообложения	239	249	192	202	83,0	105,2
В % от общего числа хозяйств	38,2	43,0	34,6	33,2	—	—
На едином сельскохозяйственном налоге	386	330	363	407	123,3	112,1
В % от общего числа хозяйств	61,8	57,0	65,4	66,7	—	—

Таблица 2

Динамика финансовых результатов плательщиков единого сельскохозяйственного налога по Краснодарскому краю

Показатель	Годы			
	2004	2005	2006	2007
Количество организаций-плательщиков единого сельскохозяйственного налога, всего	386	330	363	407
В том числе:				
прибыльных	273	256	300	366
убыточных	113	74	63	41
Выручка от реализации продукции (работ, услуг), млрд руб.	25,6	27,2	33,9	44,6
В том числе от продажи сельскохозяйственной продукции собственного производства и продуктов ее переработки, млрд руб.	22,2	24,2	30,7	40,3
Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг, млрд руб.	21,1	14,0	26,9	33,4
В том числе сельхозпродукции собственного производства, работ, услуг, млрд руб.	18,3	12,5	23,8	29,6
Налоговая база для исчисления единого сельскохозяйственного налога, млн руб.	1645	1910	1720	3609
Начисленная сумма единого сельскохозяйственного налога, млн руб.	99	115	103	216

Налоговой базой по единому сельскохозяйственному налогу установлена разница между доходами и расходами по аналогии с моделью налогообложения малого бизнеса по упрощенной схеме, где установлена ставка 6% от доходов либо 15% от разницы "доходы минус расходы". Для ЕСХН взят своего рода комбинированный вариант: 6% от разницы "доходы минус расходы". Тем не менее считаем, что такой размер ставки ничем не обоснован. Не ясно, почему она должна быть единой для всех субъектов Российской Федерации, почему игнорируются почвенно-климатические особенности, от которых в значительной степени зависит результативность сельскохозяйственного производства.

Существенный фактор налогообложения в сельском хозяйстве – сезонность, а, соответственно, нерегулярность поступления доходов. В российских условиях последний фактор имеет особенное значение. Считаем, что в этом отношении законодательное закрепление календарного года в качестве налогового периода без использования других отчетных периодов было бы целесообразным. Расчеты показали, что налоговые поступления в бюджеты и внебюджетные фонды от сельхозтоваропроизводителей по краю составили лишь 5% в 2001 г. и снизились

до 3,8% в 2005–2006 гг. (4,1% в 2007 г.) в структуре всех налоговых поступлений региона. В этой связи отсрочка налоговых платежей до конца года не повлечет значительных изменений налоговых поступлений Краснодарского края.

Целесообразно перенести центр тяжести налоговых поступлений с преимущественного обложения труда и капитала на налоги за использование природных ресурсов. Важнейшим условием обоснованной системы налогообложения должны стать ликвидация множественности видов налогов и платежей, снижение налогового бремени, повышение роли налогообложения земли как основного средства производства и природного ресурса. Главное средство производства в сельском хозяйстве – земля, но земельный налог настолько мал, что не может рассматриваться в качестве значимого средства регулирования управления земельными ресурсами. Сейчас земельный налог не является действенным стимулом к улучшению использования земли и весомым источником средств повышения почвенного плодородия. На его долю приходится всего около 6% общей суммы налогов, уплачиваемых сельскохозяйственными пред-

приятными. Ставку земельного налога целесообразно устанавливать в твердых процентах от кадастровой стоимости земли, определенной на основе дифференциальной ренты. Земельный налог, по нашему мнению, должен составлять не менее 60% общей суммы налогов и платежей.

Принципиальное значение имеет вопрос, какую часть дифференциальной ренты необходимо изымать у хозяйств, работающих в относительно лучших условиях. В экономической литературе на этот счет нет единой точки зрения. Одна группа авторов считает, что дифференциальную ренту I следует передавать обществу, тогда как дифференциальную ренту II следует оставлять для стимулирования сельскохозяйственного производства. Другая группа авторов предполагает, что у производителей должна изыматься вся дифференциальная рента. По нашему мнению, первый подход более правильный, так как основой массовой оценки земель по кадастровой стоимости может служить только дифференциальная земельная рента I. Если оценивать стоимость земельных участков по индивидуальному уровню их использования и эффективности дополнительных затрат, то это всегда будет оценка земель по дифференциальной земельной ренте II. Завышение при этом стоимости земельного участка привело бы к необоснованному завышению земельного налога. По выражению В.В. Докучаева, такая оценка участка "обернулась бы налогом на интеллигентность хозяина". Поэтому единственно надежной формой реализации земельного налога для сельхозтоваропроизводителей являются платежи, определяемые на основе дифференциальной земельной ренты I. На сегодняшний день суть проблемы, по нашему мнению, заключается в научном обосновании налогооблагаемой базы, поскольку методика государственной кадастровой оценки сельхозугодий не совершенна, вызывает множество нареканий.

Очень важно отличать от дифференциальной ренты дополнительный доход – организационно-хозяйственный, являющийся следствием лучшей организации производства [4]. Аналогично

дифференциальной земельной ренте II он должен полностью оставаться у предприятий, так как связан исключительно с их усилиями, его перераспределение приводит к ущемлению их законных интересов.

Наиболее эффективным способом изъятия и распределения ренты является установление ставки земельного налога на уровне, заставляющем собственника земельного участка обеспечивать постоянное повышение плодородия почв и, как следствие, наиболее эффективное использование земли. Данный способ вынудит собственника земельного участка и землепользователя вести производство интенсивным, а не экстенсивным путем.

Думается, что существующая система исчисления и распределения земельной ренты в стране в полной мере не учитывает особенности сельскохозяйственной отрасли: сезонный характер производства; зависимость хозяйственных результатов от почвенно-климатических условий; дифференциация плодородия земли; значительный удельный вес рентной составляющей в результатах хозяйствования. Вопросы изъятия и распределения рентных доходов в совершенстве не разработаны, что препятствует стабилизации сельхозпроизводства. Налоги в большей степени выполняют фискальную функцию и в меньшей – стимулирующую, что приводит к неоправданному изъятию значительной части произведенного дохода и лишает товаропроизводителей внутренних источников развития.

В этом отношении одним из путей выравнивания условий для экономического развития должно являться научно обоснованное налогообложение сельскохозяйственных угодий; необходимо установить налоговую базу в зависимости от величины кадастровой стоимости земельного участка; существенно повысить роль органов местного самоуправления в решении вопросов восстановления плодородия почв, борьбы с эрозией, рекультивации; унифицировать систему сбора земельного налога и за счет этого обеспечить гарантированное пополнение местных бюджетов; установить обоснованные размеры платежей за землю в

зависимости только от хозяйственной ценности земельных участков и на этой основе создать условия для оптимального регулирования землепользования на территории районов и поселений. При этом выявление получателя и установление величины рентных платежей, принципов их распределения послужат важными условиями регулирования всей системы земельных отношений.

Список литературы

1. Чичелёв М.Е. Об одном из способов изъятия природной ренты // Финансовый бизнес. – № 2. – 2004.
2. Рыманов А. Налогообложение сельскохозяйственных товаропроизводителей: региональные сопоставления // Экономист. – № 1. – 2009.
3. Нечаев В., Тюпакова Н., Бочарова О. Особенности реформы налогообложения сельского хозяйства России // АПК: Экономика, управление. – № 9. – 2008.
4. Сагайдак А.Э. Земельная собственность и рента. – М.: Агропромиздат, 1991. – 80 с.

В редакцию материал поступил 23.07.10.

Ключевые слова: дифференциальная рента, земельный налог, Краснодарский край, кадастровая оценка земель.
