

НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ В УСЛОВИЯХ ЕАЭС И ВТО

Аннотация. Налоговое планирование является необходимым инструментом ведения аграрного бизнеса и позволяет более широко использовать косвенные меры внутренней поддержки сельского хозяйства в соответствии с международными правилами Всемирной торговой организации и Евразийского экономического союза. В статье представлена сравнительная характеристика режимов налогообложения для сельскохозяйственных организаций Беларуси. Выделены субъекты, цели, задачи и факторы налогового планирования, а также обоснована эффективная система его организации на стратегическом уровне. Определены условия и критерии целесообразности применения общего или особого режима налогообложения субъектами АПК республики. Обоснована необходимость расширения практики применения и совершенствования организации налогового планирования в сельском хозяйстве Республики Беларусь с учетом правил ЕАЭС и ВТО.

Ключевые слова: налоги, налогообложение, режим налогообложения, налоговое планирование, государственная поддержка, сельское хозяйство, Евразийский экономический союз, Всемирная торговая организация.

JEL: F13, F18, Q10, Q17

УДК 36.225.531 : 338.43

Войтко Ирина Александровна (kozakevich@mail.ru), кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры инновационного развития АПК Института повышения квалификации и переподготовки кадров АПК учреждения образования «Белорусский государственный аграрный технический университет», Беларусь, г. Минск, пр. Независимости, 99, корп. 5/3, +375 29 317 49 73.

Введение

Развитие международных экономических отношений, с одной стороны, направлено на создание наиболее благоприятных условий для торгово-экономического сотрудничества, с другой – требует от страны принятия ряда международных правил и обязательств. Одним из трех основных направлений¹, которые обсуждаются в процессе переговоров по присоединению Беларуси к Всемирной торговой организации (далее – ВТО) является государственная поддержка сельского хозяйства.

Очевидно, что страны, проводя государственную аграрную политику в рамках национальных интересов и целей экономического развития, формируют свои уникальные подходы по поддержке отечественных производителей и защите внутреннего рынка. Поэтому, ВТО, как меж-

¹ <http://mfa.gov.by/export/wto/accession/>

дународная организация, объединившая 164 страны, выработала правила, предусматривающие возможность применения единых принципов к оценке уровня исполнения принятых обязательств [Турбан, 2009 (Turban, 2009); Дюмулен, 2012 (Dyumulen, 2012)]. Относительно государственной поддержки сельского хозяйства предусматривается классификация мер на группы в зависимости от степени искажающего воздействия на торговлю. Соглашением ВТО по сельскому хозяйству¹ определены на две большие группы: меры, подпадающие под обязательства по ограничению и исключенияемые (из обязательств) субсидии.

В свою очередь, ограничение может рассматриваться как запрет к использованию некоторых мер вообще², а также установление предельного значения совокупной величины таких мер поддержки, которые могут исказить условия производства и торговли. Без ограничения могут применяться те субсидии, которые направлены на развитие села и сельских территорий как места для работы и проживания в долгосрочной перспективе, финансирование аграрной науки и образования, сохранение этнической культуры и языка и другие. Основными условиями отнесения мер к группе исключенияемых субсидий является отсутствие влияния применения такой меры на цену и ценообразование [Киреев, Казакевич, 2018 (Kireyenko, Kazakevich, 2018); Серова, Карлова, 2019 (Serova, Karlova 2019); Kireyenko, 2020].

Наряду с правилами ВТО, в мире широко используется методология Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР)³, применение которой направлено на оценку эффективности применяемых мер поддержки или степени достижения посредством реализации государственной аграрной политики и установленных прогнозных параметров развития отрасли.

Вышеуказанные методологические подходы предусматривают различные способы учета такой меры как налоговые льготы, а также расчета ее уровня [Войтко, 2020 (Vaitko, 2020); Киселев, 1994 (Kiselev, 1994)]. Так, правила ВТО свидетельствуют о том, что их применение является поддержкой сельского хозяйства, но на практике размер таких преференций не считается и не включается в расчет обязательств. В то же время, методология ОЭСР принимает данные меры во внимание при проведении оценки эффективности проводимой аграрной политики. Это дает основание говорить о том, что такой способ поддержки сельского хозяйства может недооцениваться и не учитываться при разработке направлений развития отрасли в условиях наличия обязательств и ограничений.

Особенности налогообложения сельского хозяйства Беларуси

В Республике Беларусь, как и большинству стран мира, сельскохозяйственное производство имеет право на использование различного рода налоговых льгот (табл. 1). Особенностью налогообложения сельского хозяйства нашей страны является то, что производители могут применять

¹ WTO Agriculture Agreement (Agreement on Agriculture) [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.vavt.ru/wto/wto/AgricultureAgreement>. – Access date: 11.08.2020.

² В ряде стран это экспортные и импортозамещающие субсидии.

³ Международная экономическая организация развитых стран, признающих принципы представительной демократии и свободной рыночной экономики.

Сравнительная характеристика режимов налогообложения
для сельскохозяйственных организаций Республики Беларусь^{1,2,3}

Вид платежа	Налоговая база	Ставки налогов в зависимости от режима налогообложения, %			
		Общий режим		Особый режим	
		сельскохозяйственное производство	прочее производство	сельскохозяйственное производство	прочее производство
Единый налог	денежное выражение валовой выручки	–	–	1	1
Налог на добавленную стоимость (НДС)	стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав	10	20	10	20
Отчисления в ФСЗН	фонд платы труда	30 (24+6)*	30 (24+6)*	30 (24+6)	30 (24+6)
Земельный налог	площадь земельного участка	дифференцированы по баллу кадастровой оценки	дифференцированы по баллу кадастровой оценки	–	–
Экологический налог	объемы выбросов	дифференцированы в зависимости от состава и размера выбросов	дифференцированы в зависимости от состава и размера выбросов	дифференцированы в зависимости от состава и размера выбросов	дифференцированы в зависимости от состава и размера выбросов

Налог на добычу природных ресурсов	фактический объем добываемых (изымаемых) природных ресурсов	дифференцированы в зависимости от вида природных ресурсов	дифференцированы в зависимости от вида природных ресурсов	дифференцированы в зависимости от вида природных ресурсов	дифференцированы в зависимости от вида природных ресурсов
Местные налоги и сборы	выручка от реализации товаров, работ (услуг)	зависит от продукции и места реализации	зависит от продукции и места реализации	–	–
Налог на недвижимость	стоимость капитальных строений (зданий, сооружений), их частей	–	1 % от остаточной стоимости фондов сельскохозяйственного назначения	–	–
Налог на прибыль	денежное выражение валовой прибыли, подлежащей налогообложению	18	18	–	–

* Для работодателей, занятых производством сельскохозяйственной продукции, объем которой составляет более 50 процентов общего объема произведенной продукции. В случае снижения доли выручки от реализации сельскохозяйственной продукции применяется ставка 34 (28+6).

¹ Налоговый кодекс Республики Беларусь (особенная часть), 29 декабря 2009 г., № 71-3/ Нац. реестр прав. актов Респ. Беларусь, 30 декабря 2009 г., № 2/1623.

² О некоторых вопросах сельскохозяйственных организаций: Указ Президента Республики Беларусь, 24 января 2011 г., № 34 (в ред. от 23 марта 2016 г.) / Нац. реестр прав. актов Респ. Беларусь, 25 января 2011 г. № 1/12320.

³ Об основах государственного социального страхования: Закон Респ. Беларусь, 31 января 1995 г., № 3563-XII (в ред. от 09 января 2017 г., № 14-3) / Нац. реестр прав. актов Респ. Беларусь, 19 марта 2001 г., № 2/474.

особый режим налогообложения¹, который заключается в необходимости уплаты единого сельскохозяйственного налога взамен платежа на землю, налога на недвижимость, на прибыль и пр. Условием перехода на особый режим является превышение 50 %-го порога выручки от реализации продукции растениеводства и животноводства в совокупной выручке предприятия.

Как показывает практика, большинство сельскохозяйственных организаций республики перешли на такую систему уплаты платежей в бюджет. Основным побудительным мотивом стала простота расчета единого налога – 1 % от выручки от реализации продукции.

Выполненный нами анализ показал, что с 2011 г. по 2019 г. за счет предоставленных налоговых льгот от сельского хозяйства бюджеты различного уровня недополучили около 6,3 млн руб. (табл. 2).

Таблица 2

**Динамика предоставленных налоговых льгот
сельскохозяйственным организациям системы
Министерства сельского хозяйства и продовольствия
Республики Беларусь, 2011–2019 гг.²**

Год	Сумма налоговых льгот, 2011–2015 гг. – млрд руб., 2016–2019 гг. – млн руб.
2011	3387,7
2012	6259,3
2013	6413,6
2014	7358,1
2015	6228,3
2016	705,8
2017	858,8
2018	881,5
2019	912,1

П р и м е ч а н и е. Расчет налоговых льгот проводился по следующим основным налогам: налог на добавленную стоимость, налог на недвижимость, налог на прибыль, земельный налог. При этом из суммы льгот вычиталась сумма фактически уплаченного единого налога на производителей сельскохозяйственной продукции.

В то же время, практические данные показывали, что при определенных условиях (специализация производства, величина товарооборота, ассортимент выпускаемой продукции и пр.) переход на особый режим налогообложения может привести к увеличению налоговой нагрузки. Поэтому, для ее минимизации субъектам целесообразно систематически проводить вариантные расчеты (по общему и особому режимам) налогов и платежей, подлежащих к уплате, и принимать решения на перспективу о целесообразности применения того или иного режима. Проведение таких оценок является элементом налогового планирования, которое в настоящее время в сельском хозяйстве применяется крайне мало. Это обусловлено недостаточной осведомленностью и заинтересованностью работников бухгалтерии в изыскании резервов снижения налоговой нагрузки для организации [Войтко, 2020 (Vaitko, 2020); Kireyenko, 2020].

¹ Статья 10 Налогового кодекса Республики Беларусь (общая часть), 19 декабря 2002 г., № 166-3 / Нац. реестр прав. актов Респ. Беларусь, 2 января 2003 г., № 2/920.

² До 2015 г. – млрд руб., с 2016 г. – млн руб.

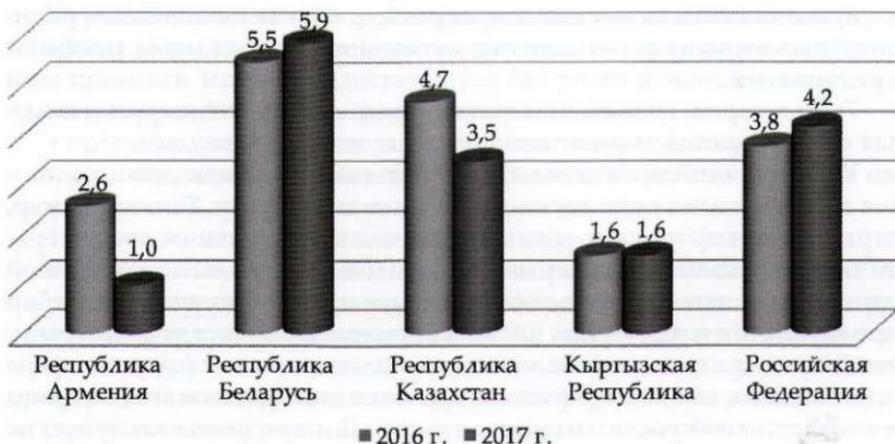


Рис. 1. Средний уровень налоговой нагрузки сельскохозяйственных производителей государств – членов ЕАЭС, 2016–2017 гг., % к выручке от реализации^{1,2}

Наряду с этим установлено, что, несмотря на предоставление ряда льгот в сфере налогообложения, налоговая нагрузка в выручке сельскохозяйственных организаций Республики Беларусь является самой высокой среди государств – членов Евразийского экономического союза (далее – ЕАЭС, рис. 1).

Рекомендации по организации налогового планирования как меры поддержки сельского хозяйства Республики Беларусь в условиях ЕАЭС и ВТО

Проведенные нами исследования показали, что процесс налогового планирования в сельском хозяйстве должен проводиться параллельно с бизнес-планированием и предусматривать комплекс этапов [Войтко, 2020 (Vaitko, 2020); Сидорук, 2015 (Sidoruk, 2015)]:

- 1) обоснование миссии, целей и задач нового субъекта хозяйствования;
- 2) определение наиболее выгодного места расположения и регистрации предприятия и его структурных подразделений;
- 3) выбор организационно-правовой формы ведения бизнеса;
- 4) выявление всех предоставленных налоговым законодательством льгот в сфере сельскохозяйственного производства по каждому виду налогов и платежей;
- 5) изучение и оценка всех возможных способов оформления и учета хозяйственных операций, отбор наиболее приемлемых с точки зрения минимизации налогов и платежей;

¹ Обзор государственной поддержки сельского хозяйства в государствах – членах ЕАЭС в 2016–2018 гг. обязательства, объемы и направления, экономические условия. – М.: ЕЭК, 2018. – С. 30–31.

² Обзор государственной поддержки сельского хозяйства в государствах – членах ЕАЭС в 2017–2019 гг. обязательства, объемы и направления, экономические условия. – М.: ЕЭК, 2019. – С. 20.

6) оценка возможных налоговых рисков, выявление наиболее рациональных вариантов размещения активов и распределения прибыли предприятия;

7) мониторинг налогов и платежей, уровня налоговой нагрузки, включая использование элементов внутреннего контроля и аудит.

Учитывая особенности сельскохозяйственного производства, налоговое планирование здесь также имеет свою специфику. Так, например, первые два из сформулированных выше этапов в настоящее время теряют свою актуальность, так как место расположения сельскохозяйственной организации, его цели и задачи, как правило, уже определены и отбор преимуществ с точки зрения налогообложения на данных этапах ограничен. Наряду с этим, важным моментом является то, что аграрная сфера производства, как уже отмечалось, является стратегической для страны и в эффективной реализации всех этапов заинтересованы как субъекты хозяйствования, так и государство. Это особенно актуально в условиях углубления международной региональной и экономической интеграции, когда государства – члены интеграционных объединений, вырабатывая взаимовыгодные условия сотрудничества, в максимальной степени стараются учесть свои национальные интересы. [Ожигина, Чайковская, 2019 (Ozhigina, Chaikouskaya, 2019)]

В сложившихся условиях требуется применение системного подхода к решению обозначенной проблемы. С одной стороны, с целью создания взаимовыгодных с точки зрения налогообложения условий в сельском хозяйстве государств – членов ЕАЭС, правительству следует проводить постоянный мониторинг налоговой нагрузки и принимать меры по ее снижению. С другой стороны, предоставленное право, а не обязанность применять особый налоговый режим, дает возможность субъектам АПК самостоятельно определять какой из режимов является наиболее выгодным. В таблице 3 нами выделены субъекты налогового планирования и их цели в зависимости от уровня управления.

Таблица 3

Субъекты Республики Беларусь и цели налогового планирования на различных уровнях его организации

Уровень	Субъект, принимающий управленческое решение	Цель налогового планирования
Стратегический	Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь	Формирование благоприятных инвестиционных условий в сельском хозяйстве налоговыми методами, в том числе в рамках международных и региональных интеграционных объединений
	Министерство экономики Республики Беларусь	
	Министерство сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь	
Тактический	Сельскохозяйственная организация	Выбор наиболее приемлемого режима налогообложения
Оперативный	Планово-финансовый отдел сельскохозяйственной организации	Минимизация нарушений налогового законодательства, штрафов и санкций

Примечание. Таблица составлена автором по результатам собственных исследований.

Научные исследования проблемы организации налогового планирования как меры государственной поддержки, которая по международным правилам может предоставляться без риска неисполнения обязательств, нами проводились по двум направлениям:

- организация налогового планирования на уровне государства;
- рекомендации по принятию управленческих решений в сфере налогообложения для сельскохозяйственных организаций.

1. *Организация налогового планирования на уровне государства.*

Рассматривая классические подходы, предусматривающие выделение основных уровней планирования в сфере сельского хозяйства (стратегический, тактический и оперативный), нами выделены определенные его специфические особенности. Учитывая, что государство создает преференциальные условия для аграрной сферы, то оно уже действует на стратегическом уровне. Поэтому в наших исследованиях предлагаем рассматривать данный уровень в рамках государственного устройства. Систематизация институциональных функций, методов и индикаторов позволяет сделать работу более рациональной и эффективной, учитывающей как специфику сельскохозяйственного производства, так и складывающиеся тенденции на макроэкономическом и наднациональном уровнях (рис. 2).

Установлено, что на систему организации налогового планирования в сельском хозяйстве на стратегическом уровне оказывают влияние факторы внешней и внутренней среды. Постоянному мониторингу со стороны государственных органов подлежит комплекс мер экономического регулирования государств – торговых партнеров, в том числе в рамках интеграционных объединений: налоговая нагрузка по видам экономической деятельности, национальное налоговое и внешнеторговое законодательство, в том числе выявление тенденций и закономерностей его изменения; конъюнктура мирового рынка; наличие международных торговых споров и способов их решения и пр.

При этом, на национальном уровне в рамках мониторинга изучаются: налоговая нагрузка в сельском хозяйстве и смежных видах экономической деятельности; уровень государственной поддержки и степень ее влияния на результативность деятельности; исполнение международных обязательств в сфере государственной поддержки; выявление необходимости сохранения применяемых мер поддержки и разработки новых.

Как следствие проводимый мониторинг призван предоставить своевременную и объективную информацию для разработки стратегий и программ социально-экономического развития АПК и национальной экономики в целом.

В качестве предложений по снижению налоговой нагрузки следует выделить меры, направленные на повышение эффективности в долгосрочном периоде, и те, которые позволяют преодолеть временные финансовые трудности, вызванные внешнеэкономическими и макроэкономическими факторами. Так, в долгосрочном периоде налоговыми мерами стимулирования деловой активности являются: отмена налогов, снижение ставок и налогооблагаемых баз. Для быстрого решения временных сложностей могут быть использованы налоговые каникулы, предоставление отсрочки платежей, списание задолженности по налогам и платежам, разовое освобождение от уплаты отдельных видов налогов, предоставление возможности уменьшения налогооблагаемой базы для исчисления налога на прибыль на сумму убытков прошлых лет и т.д.

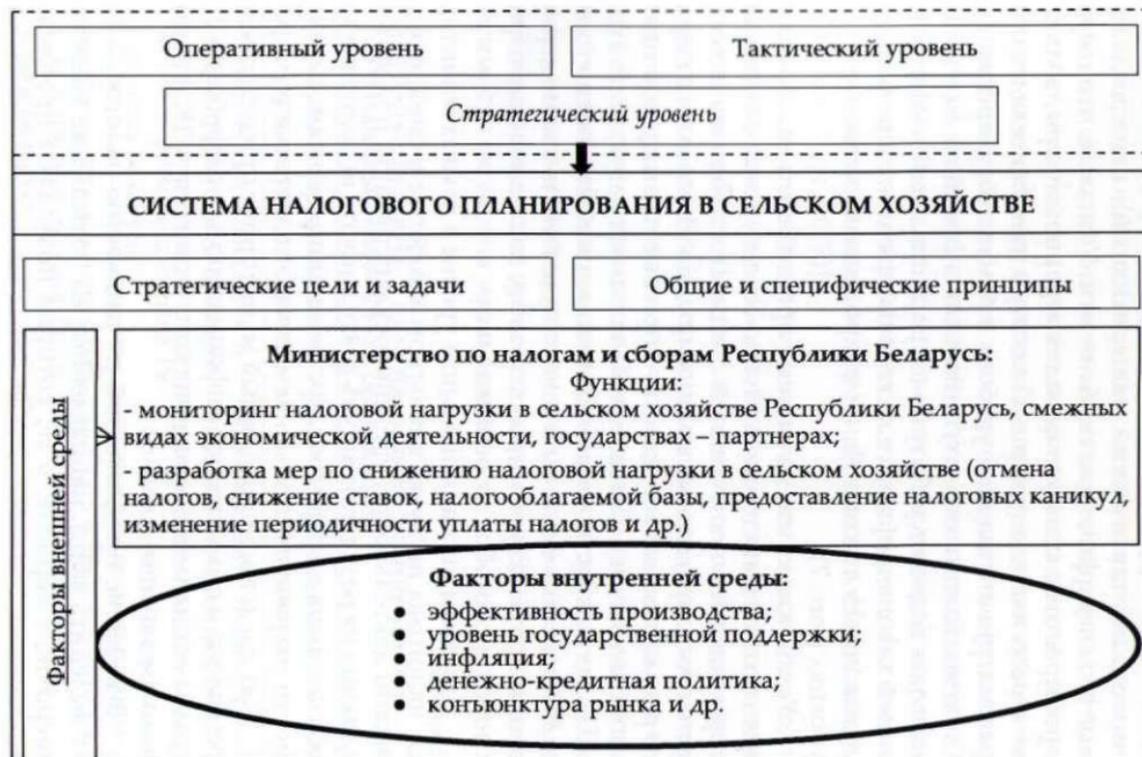




Рис. 2. Система организации налогового планирования в сельском хозяйстве Республики Беларусь (стратегический уровень)

Примечание. Рисунок выполнен автором по результатам собственных исследований.

2. Рекомендации по принятию управленческих решений в сфере налогообложения для сельскохозяйственных организаций.

В ходе проведенных нами исследований установлено, что в настоящее время наибольшее внимание в сфере налогового планирования со стороны субъектов АПК заслуживают два основных момента [Войтко, Шабуня, Горячко, 2019 (Vaitko, Shabunya, Horyachka, 2019)]:

1. Выбор наиболее приемлемых с точки зрения минимизации налоговой нагрузки режимов налогообложения.

2. Выявление зависимости уровня налоговой нагрузки от основных экономических показателей, а также проведение бизнес-планирования с учетом полученных результатов.

В развитие этого нами предпринята попытка установления условий, которые могут быть приняты во внимание при проведении бизнес-планирования и служить сигналом для рассмотрения субъектами необходимости перехода на общую систему уплаты налогов. Исследования проводились по совокупности сельскохозяйственных организаций системы Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь¹, для которых проведены расчеты налоговой нагрузки в выручке по фактически уплаченным налогам, а также в случае перехода на общий режим уплаты налогов (с учетом сохранения льгот, предусмотренных для сельского хозяйства). Также дополнительно выполнен расчет налогов на землю и на прибыль (табл. 3).

Таблица 3

Вариантные расчеты налоговой нагрузки и основных экономических показателей по совокупности сельскохозяйственных организаций системы Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь, 2019 г.²

Показатели	Значение показателя по группам			Итого
	в группе, где налоговая нагрузка не изменилась	в группе, где налоговая нагрузка увеличилась	в группе, где налоговая нагрузка снизилась	
Фактическая налоговая нагрузка, %	8,5	8,0	7,1	7,8
Расчетная налоговая нагрузка (с учетом налога на прибыль), %	8,5	9,6	6,6	8,7
количество организаций в группе, ед.	18	492	149	659
доля организаций в общей совокупности, %	2,7	74,7	22,6	100,0
доля фонда оплаты труда в себестоимости реализованной продукции, %	27,9	25,0	21,0	26,0

¹ 659 организаций, уплачивающих налоги по особому режиму налогообложения.

² Данные Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь.

Показатели	Значение показателя по группам			Итого
	в группе, где налоговая нагрузка не изменилась	в группе, где налоговая нагрузка увеличилась	в группе, где налоговая нагрузка снизилась	
Расчетная налоговая нагрузка (без учета налога на прибыль), %	8,1	9,2	6,3	8,0
количество организаций в группе, ед.	19	96	544	659
доля организаций в общей совокупности, %	2,9	14,6	82,5	100,0
доля фонда оплаты труда в себестоимости реализованной продукции, %	28,4	27,9	24,6	26,0

Примечание. Таблица составлена автором по результатам собственных исследований.

Проведенные практические расчеты показали, что в 149 организациях (22,6 % от общей совокупности) переход на общий режим налогообложения приведет к снижению налоговой нагрузки от 0,1 до 1,2 п. п. При этом, как показывает более детальный анализ, большинство субъектов, попавших в данную совокупность, либо имели убытки, либо получали незначительный размер прибыли. Таким образом, величина необходимого к уплате налога на прибыль может стать определяющим фактором при принятии решения о выборе режима налогообложения. В то же время, несмотря на небольшой удельный вес налога на прибыль в совокупной сумме подлежащих к уплате налогов и платежей (от 0,15 % до 3,0 % в выручке), его отмена приведет к тому, что уже для 544 организаций (82,5 % всей анализируемой совокупности) налоговая нагрузка снизится.

Учитывая это обстоятельство, нами сделан вывод, что уплата налогов и платежей по общему режиму является более приемлемой в случае, когда организация работает с отрицательной или нулевой рентабельностью. Это особенно актуально для убыточных сельскохозяйственных организаций, так как действующим законодательством предусмотрена возможность уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль на сумму полученных убытков прошлых лет¹.

Наряду с этим, при условии отмены (либо применения льготной ставки) налога на прибыль переход на уплату налогов по общему режиму становится более обоснованным для более, чем 80 % сельскохозяйственных организаций. Кроме того, такой подход можно назвать более справедливым, так как он предусматривает уплату налога на землю и, таким образом, позволяет учитывать посредством налогообложения различия в условиях хозяйствования. Так, деятельность на более плодородных землях дает определенные преимущества в виде более высокой урожайности и, как следствие, меньшей себестоимости производимой продукции.

¹ Статья 183 Налогового кодекса Республики Беларусь (особенная часть), 29 декабря 2009 г., № 71-3/ Нац. реестр прав. актов Респ. Беларусь, 30 декабря 2009 г., № 2/1623.

В то же время, использование лучших по качеству земель предусматривает уплату налога на землю по более высоким ставкам.

По результатам проведенных исследований следует, что снижение доли фонда оплаты труда в себестоимости продукции, а также рост производительности труда также может стать законным способом снижения налоговой нагрузки (табл. 4). Выбор этих показателей обусловлен тем, что наибольший удельный вес в совокупном размере налогов и платежей в сельском хозяйстве занимают отчисления в фонд социальной защиты населения по ставке 30 %, базой для исчисления которых является фонд оплаты труда.

Таблица 4

Зависимость уровня налоговой нагрузки и основных экономических показателей по совокупности сельскохозяйственных организаций системы Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь, 2019 г.¹

Группы по уровню налоговой нагрузки, %	Количество организаций в группе	Средняя налоговая нагрузка по группе, %	Доля фонда оплаты труда в себестоимости реализованной продукции, %	Получено выручки на одного среднегодового работника, тыс. руб.
До 5,0	51	3,6	25,9	46,3
5,1–7,0	134	6,3	25,8	43,9
7,1–8,0	123	7,6	28,5	35,8
8,1–9,0	115	8,5	30,6	32,6
9,1–10,0	73	9,6	30,9	30,8
10,1–12,0	86	11,0	31,9	28,2
12, 1 и выше	61	16,0	34,2	28,0

Примечание. Таблица составлена автором по результатам собственных исследований.

Как видно, с ростом налоговой нагрузки, увеличивается доля фонда оплаты труда в себестоимости производимой продукции, а производительность труда, наоборот, имеет тенденцию к снижению. Полученные данные наглядно показывают, что численность работников и размер оплаты труда в значительной степени влияют на уровень налоговой нагрузки и это обстоятельство должно стать одним из основополагающих факторов при проведении налогового планирования.

В целом, проведенное исследование показало, что эффективное сочетание элементов налогового планирования на уровне государства и субъекта хозяйствования может стать одним из наиболее действенных инструментов поддержки сельского хозяйства. Только за счет правильной организации налогового планирования возможно снижение налоговой нагрузки до 3–5 п. п. Данный вопрос особенно актуален в условиях членства нашей страны в ЕАЭС и при условии присоединения к ВТО, поскольку такая мера по международным правилам не подпадает под ограничения в рамках обязательств по уровню государственной поддержки сельского хозяйства.

¹ Данные Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь.

Заключение

Для сельского хозяйства Республики Беларусь развитие системы организации налогового планирования является актуальным направлением. Это обусловлено тем, что уровень налоговой нагрузки является одним из определяющих факторов конкурентоспособности продукции на внешнем и внутреннем рынке, а также эффективности субъектов АПК. Выполненное научное исследование показало, в стране принята соответствующая нормативно-правовая база, определены объекты, субъекты, принципы и режимы налогообложения. В то же время, несмотря на предоставление налоговых льгот для сельского хозяйства, уровень налоговой нагрузки сельскохозяйственных организаций Беларуси является самым высоким среди государств – членов ЕАЭС. При этом налоговое планирование, как эффективный инструмент ведения аграрного бизнеса и обеспечения конкурентных преимуществ, недостаточно применяется в практической деятельности предприятий всех субъектов управления (министерств, областных и районных исполнительных комитетов, сельскохозяйственных организаций).

Для применения налогового планирования в сельском хозяйстве Республики Беларусь в статье обоснованы его методологические особенности в рамках ВТО, ОЭСР и ЕАЭС. Разработанная система организации данного процесса на стратегическом уровне, выполненные вариантные расчеты налоговой нагрузки и основных экономических показателей на примере сельскохозяйственных организаций системы Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь показали экономическую эффективность и практическую целесообразность развития налогового планирования.

Литература

1. Войтко И.А. (2020) Организация налогового планирования в сельском хозяйстве. Актуальные проблемы инновационного развития и кадрового обеспечения АПК: VII междуна. науч.-практ. конф. Минск: БГАТУ, с. 266–271.
2. Войтко И.А., Шабуня Л.В., Горячко Е.Д. (2019) Методические рекомендации по формированию эффективного механизма налогообложения в сельском хозяйстве с учетом особенностей международной экономической интеграции. Научные принципы регулирования развития АПК: предложения и механизмы реализации. Минск: Ин-т систем. исслед. в АПК НАН Беларуси, С. 80–87.
3. Дюмулен И.И. (2012) Всемирная торговая организация. М: ВАВТ, 360 с.
4. Киреенко Н.В., Казакевич И.А. (2018) Диверсификация государственной поддержки сельского хозяйства в Беларуси с учетом международных требований и обязательств. Белорусский экономический журнал, № 4, с. 65–76.
5. Киселев С.В. (1994) Государственное регулирование сельского хозяйства в переходной экономике. М.: Институт экономики РАН, 179 с.
6. Ожигина В.В., Чайковская Ю.В. Общий рынок Евразийского экономического союза: этапы и направления формирования. / В.В. Ожигина, Ю.В. Чайковская // *Oikonomos: Journal of Social Market Economy*, 2019, №3 (15), с. 73–86.
7. Серова Е., Карлова Н. (2019) Соглашение по сельскому хозяйству Уругвайского раунда ГАТТ и влияние вступления России в ВТО на агропродовольственный вектор. URL: <http://siteresources.worldbank.org/INTRANETTRADE/Resources/WBI-Training/ch21.pdf>. (дата обращения: 22.08.2019).
8. Сидорук А.С. (2015) Совершенствование правил регулирования внутренней поддержки сельского хозяйства в рамках ВТО. URL: <http://old.econ.msu.ru/cmt2/lib/a/1503/file/Sidoruk.pdf> (дата обращения: 22.08.2019).

9. Турбан Г.В. (2009) Всемирная торговая организация: взаимодействие государства и бизнеса. Минск: Белпринт, 144 с.
10. Kireyenka N. (2020) WTO Agreement on agriculture and peculiarities of its implementation under the conditions of the Republic of Belarus. *Вестці Нацыянальнай акадэміі навук Беларусі. Серыя аграрных навук*, Т. 58, № 1, с. 13–23.
11. Kireyenka N. (2020) Information and marketing support of producers of agricultural products in the «green basket» of the WTO // *OIKONOMOS: Journal of Social Market Economy*, № 1 (16), p. 6–17.

References

1. Dyumulen I.I. (2012) *Vsemirnaia Torgovaia Organizatsiia* [World Trade Organization]. Moscow, VAVT, 360 p. (In Russian).
2. Kiselev S.V. (1994) *Gosudarstvennoye regulirovaniye sel'skogo khozyaystva v perekhodnoy ekonomike* [State regulation of agriculture in a transition economy]. Moscow: Institute of Economics, RAS, 179 p. (In Russian).
3. Kireyenka N. (2020) WTO Agreement on agriculture and peculiarities of its implementation under the conditions of the Republic of Belarus. *Vesti National Academy of Sciences of Belarus. Agrarian Science Series*, Т. 58, no 1, pp. 13–23.
4. Kireyenka N. (2020) Information and marketing support of producers of agricultural products in the «green basket» of the WTO // *OIKONOMOS: Journal of Social Market Economy*, № 1 (16), p. 6–17.
5. Kireyenka N.V., Kazakevich I.A. (2018) *Diversifikatsiya gosudarstvennoy podderzhki sel'skogo khozyaystva v Belarusi s uchedom mezhdunarodnykh trebovaniy i obyazatel'stv* [Diversification of state support for agriculture in Belarus, taking into account international requirements and obligations]. *Belarusian Economic Journal*, no 4, pp. 65–76. (In Russian).
6. Ozhigina V.V., Chaikouskaya Y.V. (2019) *Obshchij rynek Evrazijskogo ekonomicheskogo soyuza: etapy i napravleniya formirovaniya* [Common market of Eurasian Economic Union: stages and directions of creation]. *Oikonomos: Journal of Social Market Economy*, no 3 (15), pp. 73–86. (In Russian).
7. Serova E., Karlova N. (2019) *Soglasheniye po sel'skomu khozyaystvu Urugvayskogo raunda GATT i vliyaniye vstupleniya Rossii v VTO na agropodovol'stvennyy vektor*. [Agreement on agriculture of the Uruguay round of the GATT and the impact of Russia's accession to the WTO on the agri-food vector]. URL: <http://siteresources.worldbank.org/INTRANETTRADE/Resources/WBI-Training/ch21.pdf>. (accessed: August 22, 2019) (In Russian).
8. Sidoruk A.S. (2015) *Sovershenstvovaniye pravil regulirovaniya vnutrenney podderzhki sel'skogo khozyaystva v ramkakh VTO* [Improving the rules for regulating domestic agricultural support within the WTO]. URL: <http://old.econ.msu.ru/cmt2/lib/a/1503/file/Sidoruk.pdf> (accessed: August 11, 2020). (In Russian).
9. Turban G.V. (2009) *Vsemirnaya torgovaya organizatsiya: vzaimodeystviye gosudarstva i biznesa* [World Trade Organization: Interaction between Government and Business]. Минск: Belprint, 144 p. (In Russian).
10. Vaitko I.A. (2020) *Organizatsiya nalogovogo planirovaniya v sel'skom khozyaystve* [Organization of tax planning in agriculture]. *Actual problems of innovative development and staffing of the agro-industrial complex: VII international. scientific-practical conf.* Минск: BGATU, p. 266–271. (In Russian).
11. Vaitko I.A., Shabunya L.V., Horyachka E.D. (2019) *Metodicheskiye rekomendatsii po formirovaniyu effektivnogo mekhanizma nalogooblozheniya v sel'skom khozyaystve s uchedom osobennostey mezhdunarodnoy ekonomicheskoy integratsii* [Methodological recommendations for the formation of an effective taxation mechanism in agriculture, taking into account the specifics of international economic integration]. *Scientific principles for regulating the development of the agro-industrial complex: proposals and implementation mechanisms.* Минск: Institute of System Research in Agroindustrial Complex of the National Academy of Sciences of Belarus, p. 80–87. (In Russian).

TAX PLANNING IN AGRICULTURE OF THE REPUBLIC OF BELARUS IN THE CONDITIONS OF THE EAEU AND WTO

Abstract. Tax planning is an essential tool for running an agricultural business and allows a wider use of indirect measures of domestic support for agriculture in accordance with the international rules of the World Trade Organization and the Eurasian Economic Union. The article presents a comparative characteristic of taxation regimes for agricultural organizations in Belarus. The subjects, goals, objectives and factors of tax planning are highlighted, and an effective system of its organization at the strategic level is substantiated. The conditions and criteria for the expediency of applying the general or special taxation regime by the subjects of the agro-industrial complex of the Republic have been determined. The necessity of expanding the practice of applying and improving the organization of tax planning in agriculture of the Republic of Belarus, taking into account the rules of the EAEU and the WTO.

Keywords: taxes, taxation, tax regime, tax planning, domestic support, agriculture, Eurasian Economic Union, World Trade Organization.

Iryna Vaitko (kozakevich@mail.ru), Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Innovative Development of the Agro-Industrial Complex of the Institute for Advanced Studies and Retraining of Agrarian and Industrial Complexes of the Educational Institution «Belarusian State Agrarian Technical University», Belarus, Minsk, Avenue Independence 99, building 5/3, +375 29 317 49 73.

UDC 36.225.531 : 338.43

JEL-code: F13, F18, Q10, Q17.

Статья поступила в редакцию 22.09.2020 г.