Інститут Економічних Досліджень та Політичних Консультацій в Україні
Німецька Консультативна Група з Питань Економічних Реформ

01034 Київ, вул. Рейтарська, 8/5-А, тел. (+38044) 228-6342, 228-6360, факс 228-6336
E-mail: institute@ier.kiev.ua, http://www.ier.kiev.ua

S4

Система оподаткування сільського господарства України після 2004 року

1 Вступ

Не секрет, що Україна успадкувала занадто викривлену економіку від Радянського Союзу зі штучно встановленими цінами, неефективними підприємствами, непрактичною законодавчою базою і великою кількістю економічних та адміністративних бар'єрів для обміну ідеями, технологіями та стандартами. В такій економіці податкова система не була розрахована на стимулювання економічного зростання та розподіл доходів і багатства, мінімізуючи при цьому втрати економічної ефективності. Податкова система була більше інструментом розподілу ресурсів між підприємствами та їхньої продукції. Тому з початку переходу економіки України від плану до ринку, реформа системи оподаткування була надзвичайно важливим завданням для стимулювання розвитку приватного сектора та надання можливості уряду виконувати свої функції у новому ринковому середовищі.

У ринковій економіці податки мають вплив на багато змінних, враховуючи розподіл доходів (і багатства) та розміщення ресурсів, тому податкова система відіграє важливу роль у стабілізації економіки. "Форми оподаткування та розміри податкового навантаження напряму впливають на обсяги та структуру споживання та заощаджень, обсяги внутрішніх і зовнішніх інвестицій, виробництва та торгівлі і т.п." (Luzik, 1999). У сільському господарстві система оподаткування може визначати кількість та розміри сільськогосподарських підприємств, їхню організаційну структуру, а також обсяги виробництва та використання землі, робочої сили та капіталу. Крім того, система оподаткування сільського господарства впливає на інші сектори економіки та на макроекономічний баланс країни в цілому.

Процес трансформації в аграрному секторі і економіці загалом є унікальним через те, що на його початковому етапі економічне зростання можна досягти не лише за рахунок залучення відомих чинників, що є визначальними для зростання у довгостроковому періоді, наприклад інвестицій, але і за рахунок виправлення "старих" неефективностей сільського господарства та створення нових ринкових інституцій. Хоча ці джерела зростання продуктивності через певний час будуть вичерпаними , вони можуть створити солідний потенціал для економічного зростання у коротко і середньостроковій перспективах (Одлінг-Смее та Ван Рооден, 1999). Тому побудова ефективної системи оподаткування сільського господарства, яка б усунула велику кількість "старих" неефективних чинників та зупинила появу "нових", повинно розглядатися як важливий крок на шляху створення конкурентноздатного аграрного сектору, що робитиме значні внески у загальний економічний розвиток країни.

На сьогодні сільське господарство України працює у надпривілейованому режимі оподаткування. Податкові канікули завершуються у 2004 році. Оподаткування сільськогосподарських підприємств впливає на рішення щодо того, чи споживати, заощаджувати або інвестувати, а також на вибір типу сільськогосподарського підприємства (наприклад юридичний статус або розмір господарства), що виробляти, коли купувати засоби виробництва або продавати вироблену продукцію. Якщо альтернативна система оподаткування призводить до зменшення викривлень в економіці, при цьому дозволяючи уряду отримувати достатньо доходів в бюджет, економіка вироблятиме більше продукції за наявності тієї ж самої кількості ресурсів. Тому у цій роботі ми розглядаємо систему оподаткування сільського господарства з точок зору її впливу на ефективність аграрного сектору, економіки загалом та справедливого податкового навантаження на сільськогосподарські підприємства. Так як останній аспект тісно пов'язаний з питанням субсидування сільськогосподарських підприємств, ми лише коротко говоритимемо про це, беручи до уваги, що переваги та недоліки підтримки сільського господарства вже обговорювалися не один раз (див., наприклад, ФОН КРАМОН-ТАУБАДЕЛЬ та ШТРІВЕ, 1999 і ФОН КРАМОН-ТАУБАДЕЛЬ *та інші*, 2001). Ми також хотіли б наголосити, що ця робота не ставить за мету розробити новий закон для оподаткування сільського господарства України – це більше справа законотворців. Головною метою є проведення економічного аналізу податкової системи сільського господарства України, який міг би допомогти політикам розглядати оподаткування сільського господарства більш багатосторонньо для того, щоб створити стійку довгострокову систему оподаткування галузі .

Робота побудована наступним чином. В другій частині розглянуто головні принципи оподаткування та визначено ключові аспекти реформування податкової системи у країнах із перехідною економікою. В третій частині представлено вплив різних податків на ефективність сільськогосподарських підприємств та загальноекономічний розвиток. Четверта частина розглядає систему оподаткування сільського господарства в Україні і в частині п'ять проведено її аналіз. В шостій частині зроблено висновки та надано рекомендації. В додатках до цієї роботи наведено приклад оподаткування аграрного сектору у США, Європейському Союзі та Росії.

2 Принципи та роль оподаткування в економіці

2.1 Головні принципи оподаткування, його роль та вплив на економіку

В будь-якій економіці необхідно мати фіскальні ресурси для виконання державних функцій. Для того, щоб уряд надав кошти іншим, вони спочатку повинні бути зібрані. У 1936 році Американський Президент ФРАНКЛІН ДЕЛАНО РУЗВЕЛЬТ сказав, що "податки, перш за все, це плата, яку ми платимо за привілеї бути членом організованого суспільства" (цит. в JAMES та NOBIS, 1998, с. 8). Уряд може отримувати доходи з різних джерел і оподаткування є одним із методів переводу ресурсів із приватного у публічний сектор. Іншими джерелами можуть бути підвищення пропозиції грошей, збір плати за товари і послуги, надані державою, та позики.

Підвищення пропозиції грошей означає "друкування грошей" для фінансування державних витрат. Головною проблемою є те, що це призводить до інфляції і тому цей процес можна назвати "інфляційним податком" (див. FRIEDMAN та FRIEDMAN, 1980, с. 267). Іншою альтернативою для уряду є встановлення плати за надані товари та послуги. Але у багатьох випадках таку плату тяжко встановити, наприклад, за оборону країни та виконання законів. Наступним методом отримання грошей для уряду є позики. Уряд може позичити або у власних громадян, або за кордоном. Але завжди

існують обмеження сум, які люди готові позичити, навіть уряду. Оподаткування також має свої межі, але вони значно перевищують обсяги коштів, які можна залучити шляхом друкування грошей, встановлення плати за послуги або позичання. "Тому в той час як уряди часто використовують всі чотири джерела отримання ресурсів, оподаткування часто є одним з найважливіших джерел доходів уряду" (JAMES та NOBIS, 1998, с. 8).

У багатьох випадках ринковий механізм сам в змозі ефективно пропонувати товари та послуги, керуючись "невидимою рукою" АДАМА СМІТА. Концепція ефективності часто асоціюється з "Парето-ефективністю".[1] Розподіл ресурсів називають Парето-ефективним, якщо перерозподіл ресурсів може покращити добробут однієї людини без того, щоб погіршити добробут будь-якої іншої. Або, іншими словами, якщо можливо так змінити метод виробництва або типи виробленої продукції, що одна людина може покращити свій добробут без погіршення добробуту інших людей, то існуючий розподіл ресурсів є суб-оптимальним і ефективність економіки може бути підвищена за рахунок вищевказаної зміни.

Але за певних умов ринок сам не в змозі виробляти оптимальну або найбільш ефективну кількість продукції і у цьому контексті можна говорити про роль уряду у корегуванні "ринку". Для цього уряд може (але не обов'язково повинен) використовувати різні інструменти фіскальної політики. У відповідності до BUCHANAN та MUSGRAVE (1999), фіскальні функції держави можуть бути поділені на три важливі категорії:

- Подолання неефективності ринкової системи при розподілі економічних ресурсів (у випадку існування монополістичних ринків, зовнішніх ефектів від економічної активності та публічних товарів);
- Перерозподіл доходів та багатства для того, щоб суспільство вважало такий розподіл "справедливим" або "рівноправним";
- Внесок у макроекономічну стабілізацію.

Для виконання цих завдань уряд повинен створити ефективну систему оподаткування. Економісти та філософи, починаючи с АДАМА СМІТА, висловлювали свою точку зору стосовно того, що являє собою ефективна податкова система (СУЛТАН, 2000). Важливі елементи цієї системи є такими:

- *Економічна ефективність*: податки повинні бути такими, щоб мінімізувати втручання у прийняття економічних рішень на ефективних ринках. Такі втручання призводять до економічних втрат, тому й повинні бути обмеженими. Пільговий режим для певного товару/послуги або сектору призводить до економічних втрат через викривлення рішень щодо виробництва та споживання.
- *Економічне зростання*: податки повинні стимулювати економічне зростання через вплив на заощадження та інвестиції. Податкова система повинна мати таку структуру, щоб використовувати фіскальну систему для стабілізації та зростання економіки (наприклад Кейнсіанська контра-циклічна фіскальна політика). Крім того, вона повинна забезпечувати стабільні та оптимальні обсяги доходів держави для фінансування своїх витрат (DABROWSKI та TOMCZYNSKA, 2001).
- *Справедливість*: "Розподіл податкового навантаження повинен бути однаковий для кожного. Кожна людина повинна платити справедливу частку. Громадяни з

[1] "Парето-ефективність або оптимум" названі в честь Вільфреда Маркуса Парето (1848-1923), який первим визначив сучасну концепцію ефективності.

однаковими можливостями повинні платити однаковий податок (це називають "горизонтальною рівністю") і громадяни з більшими можливостями повинні платити більше податків (це називають "вертикальною рівністю"). Несправедлива система оподаткування, при якій надаються податкові пільги, зменшує повагу до себе та зменшує бажання платити податки" (СУЛТАН, 2000).

- *Низькі витрати на сплату податків та адміністративні витрати*: якщо витрати на дотримання процедури та законодавства зі сплати податків є високими, люди матимуть схильність уникати оподаткування. Крім того, адміністративні витрати повинні бути досить низькими, щоб отримані податки можна було використати на більш корисні цілі, ніж на їх збір. Податкова система повинна використовувати найбільш витрато-ефективні методи.
- *Простота та стабільність*: якщо податкові доходи нестабільні, це негативно впливає на державний бюджет та виконання його програм. Часті зміни ставок, правил та пільг ускладнюють прийняття довгострокових інвестиційних рішень приватним сектором. "У цьому випадку податки стають значним джерелом ризику" (СУЛТАН, 2000).

2.2 Податкова реформа у країнах із перехідною економікою

Базуючись на вищеописаних принципах оподаткування, важливим завданням уряду у країнах із перехідною економікою, до яких належить і Україна, є створення такої системи оподаткування, яка б прискорила перехід від планової до ринкової економіки та була б стійкою в довгостроковій перспективі:

- *Метою реформування доходної частини бюджету* у країнах із перехідною економікою є "розширення податкової бази, зміщуючи головний податковий тягар до домогосподарств та знижуючи оподаткування доходів підприємств, роблячи його напряму залежним від отримання прибутку. Крім того, необхідно зменшити субсидування підприємств напряму грошовими коштами, але при цьому необхідно намагатися отримувати вищі платежі до бюджету за нижчими (стимулюючими) ставками" (ЛЕОНАРД, 2000). Хоча на початку перехідного періоду доходи населення дуже скоротилися, паралельно з економічним зростанням населення отримуватиме вищі доходи, які могли б стати головною базою оподаткування.
- Стосовно *економічної ефективності та зростання*, податкова система повинна стимулювати функціонування ринків через заохочення приватних підприємців підвищувати виробництво товарів та послуг, забезпечуючи при цьому нейтральність оподаткування між різними секторами економіки та між приватним і державним сектором. Таким чином нові податки сприятимуть розподілу ресурсів на основі рішень щодо виробництва та споживання та змінюватимуть розподіл доходів. У новому ринковому середовищі держава повинна перейняти на себе багато функцій, які раніше виконували великі підприємства. Тому податкова система повинна забезпечити стабільні і оптимальні доходи бюджету – лише тоді уряд матиме змогу виконувати свої функції.
- Для вирішення *специфічних проблем перехідного періоду* нова система оподаткування повинна мати на меті зменшення специфічних викривлень, таких як борги, бартер та корупція. У Радянському Союзі економічним агентам дозволялося не платити податки, тому для заохочення фірм та приватних осіб платити податки в умовах ринку, необхідно провести всебічну реформу оподаткування та припинити використання будь-яких пільг та виключень.

3 Податкова система та довгострокова ефективність сільськогосподарських підприємств

Загалом держава може оподатковувати сільське господарство різними шляхами: можна оподаткувати доходи, як приватних осіб, так і корпоративні; держава може збирати податки з додаткової вартості або обсягів продажу; насамкінець, можна оподатковувати землю, яка є головним фактором виробництва та багатства у сільському господарстві. В цій частині роботи буде розглянуто різні можливості оподаткування сільського господарства, що дозволить оцінити сьогоднішню податкову систему в аграрному секторі України і розробити рекомендації щодо майбутньої системи оподаткування, спираючись на теоретичні аспекти оподаткування з частини 2.

3.1 Прибутковий податок з громадян

Доходи громадян є добрим індикатором можливостей кожного громадянина споживати і заощаджувати. Працівники сільськогосподарських підприємств можуть отримувати доходи у різних формах: заробітної плати; премій та інших доходів з основного місця роботи; доходів з присадибної ділянки та власного домогосподарства; подарунків;, спадщини; та інших нерегулярних доходів. У країнах із перехідною економікою, в т.ч. в Україні, доходи з присадибних ділянок та власного домогосподарства відіграють надзвичайно важливу роль для більшості сільського населення. Тому законодавство повинне чітко визначити доходи, які б адекватно відображали індивідуальну здатність споживати/заощаджувати протяг певного періоду часу, та встановити однакові правила оподаткування для всіх джерел доходу (інакше громадяни можуть змінювати джерела доходів і, тим самим, зменшувати свої зобов'язання щодо сплати податків).

Важливою перевагою прибуткового податку з громадян є його тісний зв'язок між персональною можливістю споживати/заощаджувати та персональною можливістю підтримувати державу. Прибутковий податок з громадян є важливим джерелом надходжень до державного бюджету і припускається, що при економічному видужанні країн із перехідною економікою, він відіграватиме все важливішу роль. Крім того, цей податок працює як автоматичний стабілізатор, коли в роки високих доходів платиться більше, а в роки низьких доходів – менше податку. "Наступною перевагою є широка та відносно стабільна база оподаткування, яку можна пристосувати до персональних обставин платника податку" (LUZIK, 1999, с. 22). Очікується, що прибутковий податок з громадян повинен приносити доходи бюджету та стримувати поляризацію доходів у суспільстві. Тому цей податок не може бути повністю нейтральним щодо персональних рішень про споживання/заощадження. Однак належна організація прибуткового податку з громадян може мінімізувати небажані втручання у стиль життя, традиції або звички населення. Чітке визначення та акуратні підрахунки персонального доходу і відповідних витрат можуть допомогти уникнути можливих викривлень у зайнятості і доходах або структурі заощаджень та інвестицій.

Прибутковий податок з громадян має і свої недоліки: 1) комплексні правила оцінки суми податку і досить високі прямі й непрямі витрати держави і платників податку, пов'язані з оцінкою та встановленням сум податкових платежів та 2) висока чутливість платників податку до змін у податковому законодавстві та негативний вплив прибуткового податку на рівень заощаджень. Практика багатьох країн показує, що вилучення певних витрат дозволяє зменшувати базу оподаткування на суму неоподаткованого мінімуму, внесків у пенсійні фонди, витрат на медичне обслуговування, догляд за дітьми, витрат на переїзд в інше місце проживання, витрат на навчання і т.п. Часто політики затверджують довгий список різних відрахувань, щоб

забезпечити "соціально-прийнятний" розподіл доходів. "Однак ці персональні витрати можуть стати джерелом серйозних економічних викривлень, особливо в країнах із перехідною економікою. Процес оцінки витрат може бути доволі дорогим" (LUZIK, 1999, с. 23).

3.2 Оподаткування доходу сільськогосподарського підприємства (корпоративного доходу)

Традиційно податок з доходу підприємств береться з чистого доходу (прибуток з основної діяльності, доходи з капіталу або інші прибутки), отриманого за певний період часу. Коротко кажучи, чистий дохід дорівнює валовим доходам за мінусом валових витрат. Оподаткування доходів сільськогосподарських підприємств створює добру можливість для оподаткування доходів на вкладений капітал та зменшення адміністративних витрат на оподаткування доходів у порівнянні з оподаткуванням персонального доходу через меншу кількість платників податків і більш прийнятні суми платежів (LUZIK, 1999). Останнє особливо важливо для українського сільського господарства, де кількість сільськогосподарських підприємств – близько 58 тис. (15 тис. великих сільськогосподарських підприємств і 43 тис. малих фермерських господарств) – є відносно малою у міжнародному порівнянні (наприклад кількість сільськогосподарських підприємств в Німеччині сягає 400 тис., а у Франції – 680 тис.).

Крім того, податок з корпоративного доходу підприємств часто розглядається як плата підприємством за користування інфраструктурою або за державну освіту персоналу (СЕРОВА *та інші*, 2000). Однак податок на доходи підприємств має й свої недоліки, що відображається в оподаткуванні тих, хто отримує прибутки. Якщо такий податок високий і його ставки прогресивні, уникнення оподаткування стає нормою, а збір податків значно ускладнюється (DABROWSKI та TOMCZYNSKA, 2001). Тому впровадження та адміністрування оподаткування доходів сільськогосподарських підприємств потребує значної уваги заради мінімізації негативного впливу оподаткування.

Для уникнення різних викривлень необхідно чітко визначити терміни "валові доходи" і "валові витрати", зробивши їх універсальними для усіх секторів економіки, так само як і по прибутковому податку з громадян. Оподаткування прибутку в різних секторах за різними ставками може викликати економічну неефективність та сприяти уникненню податків, тому що багато підприємців матимуть можливість маніпулювати звітностями заради уникнення сплати податку, що може бути особливо негативним в країнах із перехідною економікою. Крім того, наявність великої кількості податкових привілеїв часто є показником слабкого стану уряду в країні і заохочує лобістів до пошуку рентних доходів. "У країнах із перехідною економікою вони часто відображають пережитки попереднього економічного режиму, в якому податкові пільги заміняли ринкові врівноважені ціни та ринкову конкуренцію" (DABROWSKI та TOMCZYNSKA, 2001, с. 3).

Як і у будь-якому бізнесі, ведення сільського господарства несе в собі ризик. Якщо підприємці стримано беруться за нову ризикову справу або впровадження ноу-хау, це несприятливо відображається на економічному зростанні країни. Це особливо важливо для сільського господарства, де прибуток коливається з року в рік сильніше, ніж, наприклад, в промисловості. Тому законодавство про оподаткування прибутку сільськогосподарських підприємств повинно надавати можливість віднімати отримані збитки від майбутнього прибутку, щоб фермери могли фінансувати прибуткові проекти у довгостроковому періоді та/або "усереднювати прибуток", щоб забезпечити невелике коливання податкового навантаження на прибуток.

3.3 Податок на додану вартість та сільське господарство

Податок на додану вартість (ПДВ) на сьогодні є найважливішим джерелом податкових надходжень у багатьох країнах світу, складаючи від 20 до 40% загальних доходів бюджету (HIID/CASE, 1998). Головною особливістю цього податку, яка відрізняє його від інших податків, є його досить широка база оподаткування. Так як ПДВ оснований на споживанні, податкові надходження зростають разом зі зростанням рівня споживання. Якщо не має багато привілеїв і ставка податку є універсальною, ПДВ нейтральний між різними секторами економіки. Однак, якщо існує багато виключень із загальних правил, це еродує базу оподаткування та створює дискримінаційні умови між різними секторами. Економічний нейтралітет ПДВ означає, що цей податок (якщо належно організований) не значно впливає на:

- Частку витрат споживачів, які вони несуть на купівлю тих або інших товарів і послуг;
- Вертикальну та горизонтальну інтеграцію виробництва та торгівлі;
- Вибір місцезнаходження виробництва і торгівлі в середині та за межами даної країнами.

Система ПДВ встановлює самоконтроль для покупців і продавців. По-перше, кредитування закупівлі засобів виробництва через механізм платіжних доручень заохочує закупівельників вимагати платіжне доручення від продавця, тим самим стримуючи заниження або завищення обсягів продаж у бухгалтерській звітності. З одного боку, продавці зацікавлені у тому, щоб звітувати про щонайменшу ціну; з іншого, закупівельники навпаки зацікавлені у найвищій ціні, яку потрібно показувати у офіційних звітах. Цей механізм самоконтролю забезпечує відображення вірної інформації у бухгалтерських звітах та надає можливість звірити записи операцій (HIID/CASE, 1998).

Крім того, ПДВ поєднує імпортну діяльність з внутрішньою торгівлею. Якщо сільськогосподарське підприємство імпортує засоби виробництва, за які потрібно сплачувати ПДВ, воно має змогу компенсувати свої витрати за рахунок збирання ПДВ від власного продажу. Ця система, тим самим, дозволяє зменшувати витрати виробництва і продажу продукції. Крім того, вона створює рівні умови між вітчизняними та іноземними підприємцями (HIID/CASE, 1998).

Стосовно ставки ПДВ, встановлення *єдиної* ставки на імпорт та внутрішнє споживання і *нульової* ставки на експорт робить адміністрування цього податку відносно легким. “На сьогодні багато країн мають стандартні ставки ПДВ розміром від 15 до 25%” (HIID/CASE, 1998, с. 2). Хоча теоретично використання зниженої ставки на товари і послуги першої необхідності не дуже впливає на нейтральність податку (тому що ці товари і послуги не конкурують з іншими товарами і попит на них, більш за все, нееластичний). “На практиці знижена ставка ПДВ на товари першої необхідності зменшує податкове навантаження для всіх груп населення (якщо вони купують ці товари) незалежно від їх доходу – тим самим податок є *регресивним*“ (LUZIK, 1999, с. 31). Крім того, “багато нееластичних за доходом товарів є також і нееластичними за цінами, тому викривлення, пов’язані з оподаткуванням різних товарів за різними ставками, є значно вищими, ніж здається на перший погляд“ (STIGLITZ, 1988, с. 494).

Загалом, бідні верстви населення можна напряму підтримати персональними субсидіями або податковими кредитами у рамках системи прибуткового податку з громадян. Однак, “одне виключення з правил оподаткування у виробничому/торговельному ланцюжку (особливо у сільському господарстві) значно ускладнює ситуацію для платників ПДВ на наступних стадіях виробництва (тому що не

можна отримати дебетове ПДВ) та стимулює спроби збільшити обсяги податкових пільг“ (DABROWSKI та TOMCZYNSKA, 2001, с. 16). Крім того, виключення товарів і послуг від сплати ПДВ на рівні виробництва може стимулювати вертикальну інтеграцію підприємств, які працюють з підприємствами, що мають пільги, що в, кінцевому рахунку, матиме негативний вплив на конкуренцію в економіці. Якщо ці податкові пільги лише короткострокові або умови звільнення від сплати податку несподівано змінено, така вертикальна інтеграція може стати збитковою. Якщо різні товари оподатковуються за різними ставками, таке оподаткування дуже тяжко адмініструвати; завжди будуть з’являтися товари, які можна оподатковувати за тими чи іншими ставками, тому виникатимуть труднощі ще й пов’язані з чітким формулюванням різниці між товарами (STIGLITZ, 1988).

Цей короткий аналіз ПДВ показує, що незрозумілі або незвичайні правила підвищують вартість оподаткування та створюють багато економічних викривлень. Встановлення стандартних правил і прийнятної ставки податку можуть допомогти уникнути або хоча б зменшити багато з цих викривлень та зробити внесок у створення ефективної податкової системи країни.

3.4 Земельний податок

Держава може оподатковувати землі сільськогосподарського призначення. Захисники земельного податку часто заявляють, що цей податок підвищує *ефективність використання землі*. Це особливо важливо для країн із перехідною економікою, де “очікується, що зростання сільського господарства можна досягти шляхом передачі землі від менш до більш ефективних сільськогосподарських виробників, які будуть в змозі платити більші податки та пропонувати вищу закупівельну ціну за землю“ (ФОН КРАМОН-ТАУБАДЕЛЬ та ШТРІВЕ, 2001, с. 240).

Крім того, оподаткування землі часто розглядається у контексті *регіональної політики* та *мобільності бази оподаткування*. Податок з доходу, наприклад, повинен бути відносно однаковий у різних регіонах, тому що у довгостроковому періоді люди переїздитимуть або переводитимуть свої доходи для уникнення вищих ставок податку. Те ж саме можна сказати про податок з продаж, але не про земельний податок. Земля є немобільною нерухомістю навіть у порівнянні з будівлями та спорудами, які теоретично можна перевезти в інші регіони. Тому земельний податок може бути важливим джерелом податкових надходжень для місцевих адміністрацій для фінансування державних витрат на регіональному рівні.

4 Система оподаткування сільського господарства України

У Радянському Союзі сільськогосподарські підприємства не платили податки у розумінні ринкової економіки. Радянські сільськогосподарські підприємства платили податки у централізований об’єднаний соціальний фонд, централізований фонд соціального страхування, інші соціальні фонди, прибутковий податок з громадян та податок з прибутку. Платежі у **об'єднаний соціальний фонд** залежали від прибутковості сільськогосподарських підприємств. За рівня прибутковості нижче 15%, сільськогосподарські підприємства направляли 5% їхнього валового доходу ; за рівня прибутковості в 15-40%, сільськогосподарські підприємства платили 6%; і за рівня прибутковості понад 40% - 9%. Податок у **фонд соціального страхування** базувався на загальному фонді заробітної плати за ставкою 2,4%. Ставка **прибуткового податку з громадян** дорівнювала 8% з неоподаткованим мінімумом у 70 рублів за місяць. **Податок з прибутку**, так само як і податок в об’єднаний соціальний фонд, залежав від прибутковості сільськогосподарського підприємства. Ставки оподаткування були такими: сільськогосподарські підприємства платили 0,1% чистого прибутку, якщо

рівень рентабельності дорівнював 25-30%; 0,2%, якщо рівень рентабельності сягав 30-40%; 0.4%, якщо рентабельність була 40-50% і 0,5% при рівні рентабельності понад 50%, але не більше, ніж 25% чистого доходу сільськогосподарського підприємства (МІНІСТЕРСТВО СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА УРСР, 1985).

Таким чином, Радянська система оподаткування підтримувала менш ефективних виробників. Робота керівників господарств оцінювалася, перш за все, успіхами у виконанні планів виробництва валової продукції та продажу державі, але не сумами сплачених податків або ефективністю роботи. Через систему державного замовлення держава повністю контролювала поставку засобів виробництва та збуту продукції. Керівники сільськогосподарських підприємств не переживали за податки, головним було виконання поставлених планів за будь-яких витрат (VAN ATTA *et al*., 1998). Плани поставок були такі високі, що більшість сільськогосподарських виробників навіть не сподівалися їх виконати і тому були хронічними боржниками перед державою. "Ці борги періодично списувалися, так як політики вважали, що країна повина виробляти все, що необхідно країні, ігноруючи при цьому прямі та непрямі витрати, пов'язані з втраченими можливостями при альтернативному використанні ресурсів" (ВАН АТТА, 2001, с. 83). Незалежна Україна успадкувала незадовільну платіжну дисципліну і зневажливе відношення до своїх боргів у сільському господарстві з Радянських часів.

З 1991 по 1999 роки сільськогосподарські підприємства оподатковувалися за правилами загальної податкової системи України з деякими виключеннями (наприклад, звільнення від сплати податку на прибуток). Великі збитки сільськогосподарських підприємств та незадовільна дисципліна при сплаті податків (і часто уникнення сплати податків), особливо у 1996-1999 роках, створили політичне підгрунття для ініціювання "допомоги" сектору та примушення сільськогосподарських виробників платити хоч "що-небудь" у бюджет. Так як низькі бюджетні надходження не дозволяли підтримувати сільськогосподарські підприємства за допомогою прямих трансфертів, реформа системи оподаткування сільського господарства розглядалася як інструмент субсидування сектору. Не дивлячись на неефективну природу непрямого субсидування, цей підхід був (і залишається) більш політично прийнятним і менш зрозумілим з точки зору витрат для споживачів і платників податків. Тому в 1999 році з'явилася нова податкова система сільського господарства України. Створення цієї системи почалося з впровадження фіксованого сільськогосподарського податку. Пізніше сільськогосподарських виробників було звільнено від сплати податку на додану вартість. Значні податкові привілеї було надано до січня 2004 року. В наступній частині представлено детальний огляд податкової системи у сільському господарстві України.

4.1 Фіксований сільськогосподарський податок

Під тиском українського аграрного лобі в 1999 році Верховна Рада прийняла Закон про запровадження фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП), який об'єднував дванадцять раніше сплачуваних податків.[2] ФСП розглядався як субсидія сільськогосподарським виробникам через низьку ставку оподаткування і простоту в нарахуванні та зборі податку.[3] ФСП було запроваджено на 5 років до 2004 року.

[2] Найважливішими серед них були земельний податок, прибутковий податок з громадян, податок з власників транспортних засобів, платежі до Пенсійного та Соціального фондів, плата за забруднення навколишнього середовища та комунальний податок. Див. Закон України "Про фіксований сільськогосподарський податок"від 17 грудня 1998 року.

[3] Згідно СЕРОВА *та інші* (2000), податкове навантаження сільського господарства в Україні знизилося у три рази у порівнянні з 1997 роком.

Податкові надходження направляються в Пенсійний фонд (68%), фонд Соціального страхування (2%) та місцеві бюджети (30%).

Платниками ФСП є сільськогосподарські виробники різних організаційних та юридичних форм, які займаються сільськогосподарським виробництвом і в яких частка власно-виробленої аграрної продукції повинна складати не менше 50% загальної виручки. *Базою оподаткування* ФСП є вартість землі сільськогосподарського призначення, зафіксованою на 1 липня 1997 року. Вартість землі визначається за допомогою якісних характеристик та потенційної продуктивності земельних ділянок і, тому, вона значно відрізняється поміж регіонів. Середня розрахункова вартість землі в Україні дорівнює 8733 грн. за га, при цьому максимальною вона є у Черкаській області в 11297 грн. за га (за виключенням м. Києва, м. Севастополь та Криму) та мінімальною – в Житомирській області в 6244 грн. за га. Якщо після запровадження ФСП сільськогосподарський виробник платить у три (чотири) рази менше податків, ніж раніше, то сума ФСП для такого підприємства підвищується в 1,5 (2) рази.

Встановлено дві *ставки податку*: 1) 0,5% вартості ріллі, пасовищ та сінокосів і 2) 0,3% вартості багаторічних насаджень. В окремих регіонах, де земля менш продуктивна, наприклад на Поліссі або в Карпатах, ставки податку знижено відповідно до 0,3 і 0,1%. Розрахунки фіксованого податку поточного року повинні подаватися до районних адміністрацій до 1 лютого цього ж року. ФСП сплачується щомісяця, але обсяги платежів поділено на квартали наступним чином: в 1 кварталі - 10% загальної суми річного податку; в 2 кварталі - 10%; в 3 кварталі - 50%; і в 4 кварталі - 30%.

З 1999 по 2000 роки сільськогосподарські виробники платили лише 70% ФСП (звільнені від сплати податки у місцеві бюджети). ФСП можна платити *грошима* та *продукцією*. В 1999 році більшість сільськогосподарських підприємств платило ФСП продукцією, а в 2001 році частка оплати продукцією складала лише 3,3%. В 2001 році нарахована сума ФСП загалом становила 405,3 млн. грн. або 77 млн. дол. США , хоча було сплачено лише 81,3%. В 2000 році рівень платежів був ще нижчим (75% від нарахованого до сплати ФСП). Сума ФСП, сплаченого до бюджету, є досить низькою у порівнянні з потенційними податковими платежами, які платили б сільськогосподарські підприємства у рамках загальної системи оподаткування України. Вартість податкових привілеїв оцінено в 1400 млн. грн. в рік (МІНІСТЕРСТВО АГРАРНОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ, 2002).

4.2 Податок на додану вартість

Сільськогосподарські підприємства в Україні мають спеціальні умови нарахування та сплати ПДВ. *По перше*, сільськогосподарські виробники звільнені від сплати ПДВ до бюджету протягом 1999-2004 років. Акумульовані суми ПДВ повинні зберігатися на спеціальному банківському рахунку і використовуватися лише на закупівлю матеріально-технічних ресурсів. Ставка податку складає 20% і базою оподаткування є різниця між ПДВ з продажу продукції та сплаченим при закупівлі засобів виробництва. Сума несплаченого ПДВ сягає 493 млн. грн. в рік (МІНІСТЕРСТВО АГРАРНОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ, 2002).

По-друге, виробники молока та м'яса продають свою продукцію за нульовою ставкою ПДВ , що підвищує попит на цю продукцію.[4] Крім того, 70% ПДВ, отриманого

[4] Підвищення попиту залежить від цінової та доходнної еластичності попиту. В розвинутих економіках обидві еластичності є досить низькими, що означає нееластичний попит. В Україні ці еластичності можуть бути більшими, якщо взяти до уваги початкові низькі доходи та рівень споживання молока та м'яса. Наприклад ЗОРЯ *та інші* (2001) використовували цінову еластичність близько одиниці і доходну еластичність більше одиниці у частковій врівноваженій моделі сільського господарства України.

переробними підприємствами від продажу молочних та м'ясних продуктів, повертається сільськогосподарським виробникам, а 30% аккумулюється на рахунку Міністерства аграрної політики для фінансування заходів по розведенню тварин. Згідно з даними МІНІСТЕРСТВА АГРАРНОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ (2002), сума ПДВ, направленої на підтримку виробників молока і м'яса, в 2001 році склала 684,3 млн. грн., а на фінансування розведення тварин – 95,3 млн. грн.

Загалом, така система ПДВ підриває виконання державного бюджету України. Існує загальний принцип, коли податкові надходження завжди повинні надходити до одного загального бюджету і вони не повинні бути "приписані" для певних витрат, тобто створенням великої кількості малих бюджетів підривається поняття об'єднаного бюджету.

4.3 Інші податки

Сільськогосподарські підприємства, які орендують землю, часто сплачують **земельний податок**. В принципі цей податок повинні платити власники земельних ділянок, але податковій адміністрації легше мати справу з одним великим підприємством, ніж із сотнями пенсіонерів та працівниками сільськогосподарського підприємства. Цілком ймовірно, що сільськогосподарські підприємства пізніше зменшують свою орендну плату на суму сплаченого податку (тобто податкове навантаження переводиться на власників землі). Ставки земельного податку дорівнюють 0,181% вартості ріллі, сінокосів і пасовищ та 0,0543% вартості багаторічних насаджень.

Сільськогосподарські виробники сплачують збір за **забруднення навколишнього середовища**. Цей податок знімається з обсягів використаного пального і ставка податку дорівнює 3 грн. за тонну закупленого палива. 70% цього збору направляється у національний бюджет і 30% залишається у місцевих.

Сільськогосподарські підприємства, які виробляють та продають спиртні напої або пиво, повинні платити 1% виручки від продажу цієї продукції у національний бюджет. Цей податок використовується на **розвиток виноградарства, садівництва** та **виробництва хмелю** в Україні.

Насамкінець, починаючи з 2001 року сільськогосподарські підприємства повинні робити **внески у Пенсійний фонд, фонд соціального страхування** та **фонд страхування від безробіття**. Ці внески нараховуються із заробітної плати. У Пенсійний фонд потрібно платити 1% заробітної плати при її рівні до 150 грн. в місяць та 2% з заробітної плати понад цього рівня. Розмір внесків у фонд соціального стархування складає 0,25% заробітної плати до 150 грн. в місяць та 0,5% понад цієї заробітної плати. Крім цього, сплачується 0,2% заробітної плати у спеціальний фонд страхування від нещасного випадку на робочому місці та професійної хвороби.

4.4 Податкове навантаження в Україні

Спираючись на інформацію МІНІСТЕРСТВА АГРАРНОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ (2002), у 1999 році сільськогосподарські підприємства виплатили близько 500 млн. грн. податків до державного бюджету. В 2000 році ця сума складала 600 млн. грн. і в 2001 році – 1100 млн. грн. Таким чином, податкове навантаженння сільськогосподарських виробників в Україні, розраховане як відсоткова частка сплачених податків у валовій продукції аграрного сектору, протягом 1999-2001 років дорівнювало 1,5% або близько 30 грн. на гектар земель сільськогосподарського призначення. Якби сільськогосподарські підприємства платили податки на загальних умовах

(див.Таблицю 1), податкове навантаження у 1999 році складало би 10,5%, у 2000 році – 6,7% і у 2001 році – 5,8%.

Згідно з СЕРОВОЮ *та інші* (2000, с. 26), податкове навантаження в країнах ЄС коливається від 3 до 11%, будучи найнижчим у Німеччині (3,5% не враховуючи субсидій і 2,3-3,1% з враху ванням державних субсидій) та найвищими в Італії (11% без державних субсидій). В США податкове навантаження сільського господарства в середньому дорівнює 9% з врахуванням субсидій у доходах фермерів і 10% без них. Податкове навантаження сільського господарства Росії в 1997 році складало 18,7%.

Міжнародні порівняння показують, що сьогоднішній рівень податкового навантаження в Україні є дуже низьким і навіть при відміні податкових пільг він все ще знаходитиметься у рамках рівня навантаження в країнах Організації економічної співпраці та розвитку (ОЕСР) та Росії (див. Додаток).

5 Аналіз системи оподаткування аграрного сектору в Україні

5.1 Система оподаткування сільськогосподарських підприємств та макроекономічна стабілізація в Україні

Сільське господарство не ведеться відокремлено від інших галузей економіки. Оподаткування сільськогосподарських підприємств впливає на макроекономічний баланс країни через ряд каналів, більшість з яких є погано видимими. Дуже часто сільське господарство стає заручником цих невидимих ефектів, тому що дестабілізація макроекономічного стану не обминає сільськогосподарських виробників. Найбільш видимим ефектом податків аграрного сектору є їх вплив на державний бюджет. Хоча цей ефект може бути невеликим, в довгостроковій перспективі динамічні аспекти безсумнівно відіграють відчутнішу роль. Непрямо система оподаткування сільського господарства впливає на інші сектори економики, макроекономічний баланс та експортну діяльність. Роглянемо ці питання по черзі.

5.1.1 Оподаткування сільськогосподарських підприємств та державний бюджет України

Оподаткування сільського господарства напряму впливає на виконання державного бюджету України. Головні індикатори цього впливу на держаний бюджет зібрано в Таблиці 1. Загальна вартість податкових привілеїв галузі є високою – протягом 1999-2001 років вона складала 1,5% ВВП країни. Податкові надходження від сільського господарства становили лише 1,2% загальних доходів бюджету, в той час як частка втрачених бюджетом коштів через надання податкових пільг сягає 16% загальних доходів. Насамкінець, у разі оподаткування аграрного сектору за правилами загальної податкової системи України дефіцит бюджету у 1999 році міг би перейти в профіцит, а майже нульове сальдо державного бюджету у 2001 році – в профіцит у 2% ВВП. Ці результати підтверджують дослідження ЛЕГЕЙДИ (2001), яка показала, що сільське господарство є одним з найбільших секторів економіки України, який отримує більше ресурсів з інших галузей, ніж надає сам. Виходячи з того, що частка сільського господарства у ВВП країни становить близько 12%, стає зрозумілим, що від такого важливого сектора можна було б очікувати більшого внеску в економічне зростання країни та фінансування їнших секторів економіки через сплату вищих сум податків.

Таблиця 1: Податкова система сільського господарства та державний бюджет України, 1999-2001 рр.

	1999	2000	2001
Сплачені податки с.-х. підприємствами, млн. грн.	500	600	1100
Податкові пільги сільському господарству, млн. грн.	3407	2909	2677
Частка різних податкових пільг у загальній їх вартості, %			
ФСП	47,2	55,3	52,3
ПДВ	35,2	41,2	44,8
Податкова заборгованність	17,6	3,5	2,9
Податкові пільги як частка у ВВП України, %	2,6	1,7	1,3
Частка сільського господарства у ВВП, %	11,4	11,0	14,7
Частка сплачених податків у загальних доходах бюджету, %	1,1	1,0	1,5
Частка податкових пільг у загальних доходах бюджету, %	7,8	4,6	3,7
Сальдо бюджету до ВВП, %	-1,4	1,2	0,3
Сальдо бюджету до ВВП у разі зняття податкових пільг, %	1,2	2,9	1,9
Сальдо бюджету без податкових пільг, млн. грн.	1908	4801	3249

Примітка: Доходи бюджету та сальдо бюджету включають Пенсійний фонд.

Джерело: Власні розрахунки на базі даних Міністерства аграрної політики України (2002) та UEPLAC (2002).

5.1.2 Непрямі ефекти оподаткування сільського господарства в Україні

Непрямі ефекти оподаткування виражаються у підвищенні податкового навантаження на інші галузі економіки та зниженні стимулів для експортної активності через вплив на екпортний ПДВ та реальний обмінний курс.

Податкове навантаження на інші сектори

Загалом, чим вищі податкові привілеї для сільського господарства, тим вищим є податкове навантаження на інші сектори економіки при припущенні незмінних бюджетних доходів. Так як бюджетні доходи є відносно постійними в Україні, кінцеві рахунки, несплачені сільським господарством, оплачуються іншими галузями. Згідно з Легейдою (2001), головними отримувачами перехресного субсидування в економіці України є аграрний сектор та промисловість (за виключенням енергетики та газового сектору), а головними кредиторами є транспорт та сектор комунікацій, будівництво та сектор послуг. Таким чином, нижчі податкові надходження від сільського господарства повинні компенсуватися за рахунок підвищення податкового навантаження галузей економіки, які і так вже підтримують сільське господарство України та економіку загалом.

Вище податкове навантаження інших секторів економіки посилюється стимулом для ресурсів переходити в галузі, які отримують субсидії або податкові пільги. "Податкові пільги для сільського господарства являють собою істотні стимули для підвищення ролі аграрного сектору, хоча ринковий попит без існування податків направив би ці ресурси до сфери послуг або інших видів виробництва" (Леонард, 2000). Тому вище податкове навантаження для не-аграрних галузей економіки супроводжується неоднаковими можливостями залучення засобів виробництва. У довгостроковому періоді така ситуація призводить до зниження ефективності цих галузей економіки з відповідними негативними наслідками для бюджету країни та її економічного зростання. В той же час, якщо агробізнес з часом стане прибутковим, потенційні бюджетні надходження від сільського господарства буде втрачено.

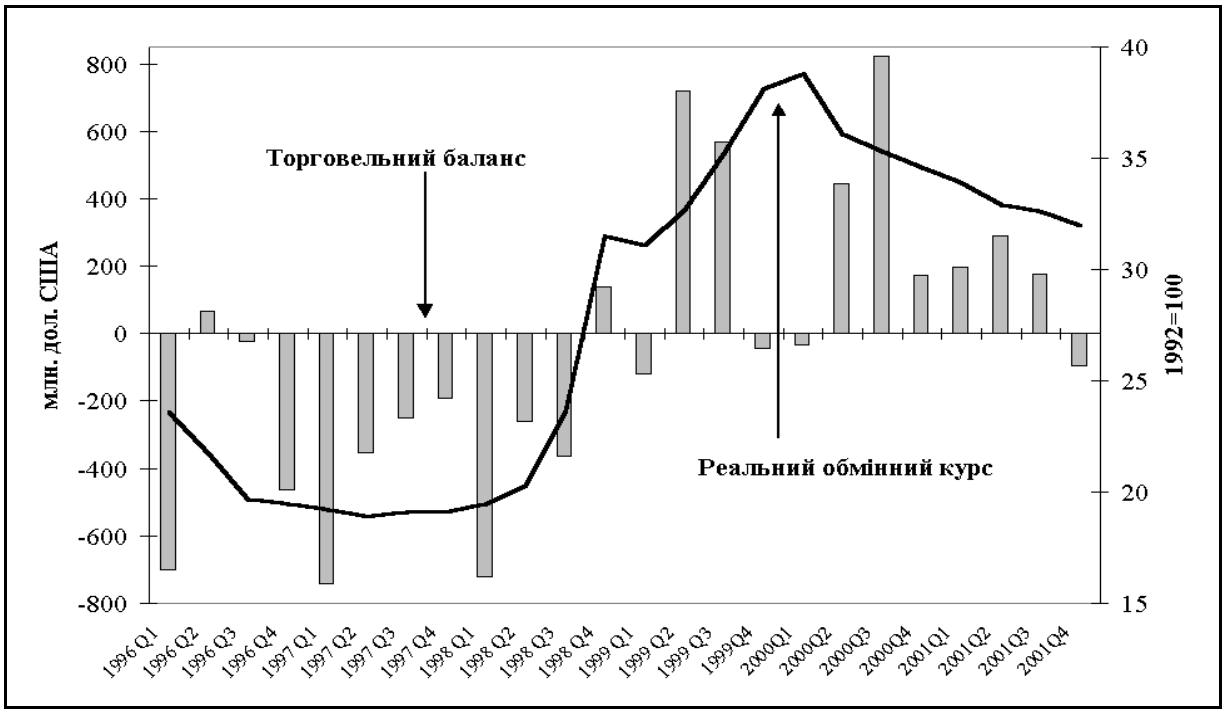
Заохочення експортної діяльності

Існує, щонайменше, два канали, через які оподаткування сільського господарства впливає на експортну діяльнстіь – **адміністрування експортного ПДВ** та **реальний обмінний курс**. Уряд України накопив значні борги по ПДВ з екпорту, які серйозно шкодять макроекономічній стабільності та обмежують експорт (ЧЕХ та ЛЕГЕЙДА, 2002). На кінець 2001 року борги по ПДВ з експорту складали 5,8 млрд. грн, з яких 2,1 млрд. грн. прострочені. Загальні привілеї аграрному сектору по сплаті ПДВ протягом 1999-2001 років дорівнювали 3,6 млрд. грн. (див. Таблицю 1), тобто сума, якою можна легко покрити понад 50% забргованності з експортного ПДВ.

Крім того, дуже вирогідно, що аграрні трейдери, яким Уряд не повертає ПДВ з експорту, знижують закупівельні ціни сільськогосподарським виробникам, додаючи очікуванні збитки від недоотримання податку до своїх витрат. Німецька консультативна група з економічних реформ не раз наголошувала про важливість розбудови ефективної системи збуту для підвищення прибутковості сільськогосподарських підприємств (див. останні роботи в ФОН КРАМОН-ТАУБАДЕЛЬ *та інші*, 2001). Неповернення експортного ПДВ означає просто появу додаткового елементу витрат у системі збуту аграрної продукції, що шкодить, перш за все, виробникам цієї аграрної продукції, а не трейдерам.

Насамкінець, податкові привілеї у сільському господарстві впливають на **реальний обмінний курс**, який є важливим чиником обсягів загального експорту та експорту сільськогосподарської продукції (Рисунок 1). У роки ревальвації реального обмінного курсу (з 1 кварталу 1996 по 1 квартал 1998 року), Україна завжди мала негативне сальдо торговельного балансу. Після фінансової кризи 1998 року реальний обмінний курс різко девальвував, ініціювавши при цьому стійке зростання експорту. Ця девальвація обмінного курсу була однією з головних причин економічного зростання в 2000 та 2001 роках (див. ІЕД, 2002; ФОН КРАМОН-ТАУБАДЕЛЬ та АКІМОВА, 2002). Звичайно, що у ці роки реальний обмінний курс допоміг почати відродження сільського господарства.

Рисунок 1: Вплив реального обмінного курсу на торговельний баланс України, 1996-2001 рр.



Примітка: Реальний обмінний курс розраховано як номінальний обмінний курс грн/дол. США, помножений на індекс цін виробників в США та поділений на індекс інфляції в Україні. Торговельний баланс є торговельним балансом товарів та послуг.

Джерело: Власна презентація на базі даних UEPLAC(2002).

Тому менеджмент та збалансованість реального обмінного курсу є дуже важливим для довгострокової конкурентоспроможності сільського господарства та економічного розвитку країни загалом. Зміни реального обмінного курсу спричинені діями ряду макроекономічних показників, серед яких є відношення бюджетного дефіциту до монетарної бази. Згідно з розрахунками Зорі (2002), підвищення бюджетного дефіциту до монетарної бази на 1% призводить до ревальвації реального обмінного курсу на 0.26%. Використовуючи дані частини 5.1.1 про податкові привілеї сільського господарства та їх вплив на державний бюджет України (припускаючи, що монетарна база залишатиметься незмінною), відміна податкових пільг аграрному сектору могла б призвести до девальвації обмінного курсу на 7,1% в 1999 році, 4,3% в 2000 році і 2,9% в 2001 році у порівнянні з рівнем реального обмінного курсу в ці роки.

5.2 Вплив податкової системи сільськогосподарських виробників на розвиток аграрного сектору України

Поряд з макроекономічними ефектами, податкова сиситема впливає на розміри сільськогосподарських підприємств, структуру факторів виробництва та інтенсивність їх використання, диверсифікацію аграрної продукції та використання податкових "схованок". Важливим складовим системи оподаткування аграрного сектору України є фіксований сільськогосподарський податок. Окрім дуже низького податкового навантаження на селян, цей податок має й інші переваги:

- ФСП відносно **просто** розрахувати при наявності даних про площу земельних угідь, вартість землі та ставок податку. Беручи до уваги складність податкової системи України, спрощення оподаткування сільського господарства є дуже конструктивним кроком, хоча спрощення повинно стати невід'ємною складовою

податкового реформування для всіх галузей економіки, а не лише аграрного сектору. Простота податкової системи дозволяє зберегти час на розрахунках податку та дозволяє сільськогосподарським підприємствам приймати довгострокові плани.

- Дуже важливою перевагою ФСП є **незначні можливості місцевих адміністрацій втручатися** у роботу виробників сільськогосподарської продукції за допомогою податкової адміністрації. Цей позитивний аспект ФСП можливо був навіть важливішим за низьке податкове навантаження у стимулюванні недавнього зростання аграрного сектору через можливість керівникам сільськогосподарських підприємств самостійно приймати рішення.
- ФСП не потребує ведення **податкового обліку**. Це може зберегти час для бухгалтерів, який вони можуть потратити на покращення ведення управлінського обліку або перехід на міжнародні стандарти бухобліку, на які вже почали поступово переходити в Україні. Але буде сумно, якщо без тиску податкової адміністрації сільськогосподарські підприємства припинять вести правильний бухгалтерський облік. У цьому випадку звузиться їхній доступ до приватних кредитів, а повернення в майбутньому до іншої системи оподаткування, заснованої, на приклад, на оподаткуванні доходу, буде дуже складним.
- ФСП може стати прийнятним податком **для приватних домогосподарств**, які мають декілька гектарів землі або пару корів. Навряд чи вони зможуть вести бухгалтерський облік (на відміну від великих сільськогосподарських підприємств), тому їхні персональні доходи можна було б оподатковувати на базі фіксованого сільськогосподарського податку. Більшість малих фермерів у розвинутих країнах саме так й оподатковується (див. Додаток).
- Деякі захисники ФСП вказують, що цей податок підвищує **ефективність використання землі** (СЕРОВА *та інші*, 2000). Загалом це так, хоча все залежить від величини податку, яку повинен платити власник землі. Якщо податок є дуже малим, ФСП, більш за все, матиме незначний вплив на ефективність використання землі.
- В 1996-1999 роках в Україні швидко почала зростати податкова заборгованість. Сільськогосподарські підприємства не платили значну суму нарахованих до сплати податків та не повертали бюджетні позики. Впровадження ФСП призвело до підвищення рівня сплати податків (див. Таблицю 1). Крім цього, за існування ФСП сільськогосподарські підприємства не зацікавлені у заниженні даних про обсяги продажу продукції або у виплаті заробітної плати в натурі лише для мінімізації податків, як це робиться в багатьох країнах, що розвиваються (AHMAD та STERN, 1991; KHAN, 2001).

Однак ФСП має багато недоліків, які можуть впливати на аграрний сектор як в коротко, так і довгостроковій перспективі:

- **ФСП не відповідає принципу "можливість платити"** (див. сторінку 3, вертикальна рівність) – чим більше продукції сільськогосподарське підприємство виробляє, тим нижчим є його відносне податкове навантаження. Беручи до уваги, що система оподаткування звичайно базується на принципах прогресивності та соціальної справедливості, коли люди з вищими доходами платять більші податки, або хоча б на принципі пропорційності, коли всі громадяни та фірми мають однакове податкове навантаження в залежності від їхнього доходу, ФСП серйозно підриває ефективність податкової системи.

- Сільськогосподарські виробники платять однакову суму податку в роки високого урожаю і в роки низького урожаю, тобто **відсутній ефект автоматичної стабілізації** (ЛЕОНАРД, 2000). В Україні при ставці ФСП в 10 грн. з га та можливістю отримувати прибутки в розмірі понад 200 грн. з га при вирощуванні зернових або олійних культур, відсутність цього ефекту навряд чи є проблемою.[5] Але якщо податок стане більшим, в "погані" роки негнучкість податку може визвати проблему з ліквідністю господарств. Це особливо важливо в Україні, де не існує ринків страхування ризику доходів сільськогосподарських підприємств за допомогою ф'ючерсних ринків або страхування урожаю.
- ФСП по різному впливає на виробників в різних регіонах країни. Порівнюючи дві області зі схожими кліматичними умовами та якістю землі (Львівська та Івано-Франківська області), ми можемо побачити різну прибутковість сільськогосподарських виробників у 2000 році (33 грн. прибуьку на гектар у Львівській та 72 грн. на 1 га в Івано-Франківській області). При цьому середня сума ФСП з га землі сільськогосподарського призначення у Львівській області була лише на 20% нижчою, ніж в Івано-Франківській (ДЕРЖАВНИЙ СТАТИСТИЧНИЙ КОМІТЕТ УКРАЇНИ, 2001; МІНІСТЕРСТВО АГРАРНОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ, 2002). Так як сьогоднішня продуктивність землі відрізняється від тієї, що була десять років тому (на основі якої робилася оцінка вартості землі для нарахування ФСП), багато сільськогосподарських підприємств знаходяться в нерівних умовах – "**податкове навантаження як частка вартості землі є найвищою там, де земля менш продуктивна, і найнижчою, де вона більш продуктивна**" (див. також ЛЕОНАРД, 2000).
- Цей податок працює **проти виробників продукції рослинництва**, тому що він сплачується з наявної землі. Звичайно, виробники продукції тваринництва мають пасовища, щоб годувати худобу або ріллю, щоб там вирощувати корми. Але все ж таки відносне податкове навантаження на рослинництво є набагато вищим, ніж на тваринництво. Якщо при цьому тваринництво інтенсифіковане, наприклад птахівництво, ця необ'єктивність навіть підвищується. В середньому тваринництво в Україні збиткове і тому політики часто стверджують, що "воно потребує державної підтримки". Але що може бути правдою в середньому, не завжди є правдою загалом (ZORYA та VON CRAMON-TAUBADEL, 2002). VENEMA (2002) показав, що прибутковість кращих виробників молока в Україні сягає рівня прибутковості типової молочної ферми Німеччини. Рівень прибутковості німецьких ферм коливається від 13 до 26%, в той час як цей показник для кращих підприємств України складає 24-26%.[6] Успіх ведення сільського господарства залежить від управлінських здібностей керівника підприємства – обізнані керівники отримують однакові результати при виробництві як продукції рослинництва, так і продукції тваринництва (ФОН КРАМОН-ТАУБАДЕЛЬ та БЕНЕКЕ, 2001).
- Правило Закону про фіксований сільськогосподарський податок називати підприємство **"сільськогосподарським"** (виручка якого повинна як мінімум на 50% складатися з продаж власно вирощеної аграрної продукції та продуктів її

[5] Див. ZORYA та VON CRAMON-TAUBADEL (2002) з розрахунками прибутковості вирощування продукції рослинництва в середньому по Україні та кращими господарствами.

[6] По німецькій методології рівень прибутковості розраховується як прибуток поділений на виручку від продажу продукції.

переробки) заохочує створення **великих агробізнесових холдингів** (ФОН КРАМОН-ТАУБАДЕЛЬ, 1998). Ці корпоративні структури з високими трансакційними витратами часто створюються лише заради оптимізації податкових платежів. ФСП стримує розвиток малого та середнього бізнесу на селі та спрямовує інвестиції лише у сільське господарство. Це призводить до гіпертрофії сільського господарства та недорозвинутості соціальної інфраструктури, сфери послуг та інших сфер діяльності на селі. Крім того, якщо холдинги створено з метою оптимізації податків, у разі відміни податкових пільг холдинг зможе швидко покинути сектор без значних фінансових збитків. Але що залишиться орендодавцям та іншим жителям села? Недорозвинутий ринок оренди землі (тому що великі орендарі його монополізували), незадовільна соціальна інфраструктура та безробіття.

- Сьогоднішня податкова система в сільському господарстві України заохочує **приплив робочої сили** в сектор, так як роботодавець (сільськогосподарське підприємство) не платить податків з заробітної плати. У сільському господарстві України вже й так зайнято багато людей – 22% працездатного населення (ДЕРЖАВНИЙ СТАТИСТИЧНИЙ КОМІТЕТ УКРАЇНИ, 2001). Особливо праце-інтенсивним є тваринництво. В Німеччині, наприклад, частка робочої сили вартості тонни молока складає лише 10% частки робочої сили в Україні (VENEMA, 2002). Хоча рослинництво не таке праце-інтенсивне, частка працівників, зайнятих у цій галузі, є набагато вищою, ніж сектор потребуватиме у довгостроковій перспективі. Добре відомо, що успіх розвитку сільського господарства у країнах ОЕСР та багатьох країнах Центральної Європи був досягнутий за рахунок значного відпливу робочої сили з цієї галузі. В той час як технічний прогрес призвів до значного падіння цін на аграрну продукцію, а попит на неї є нееластичним, забезпечення доходу на одного зайнятого в аграрному секторі на рівні середнього доходу в країні можна досягти лише за рахунок постійного відпливу робочої сили (див. СІРІН та ЗОРЯ, 2001; СВІННЕН, 2001). В Україні сільське господарство навіть і без ФСП слугує буфером для тих, хто не може знайти роботу в місті. ФСП погіршує цю проблему не лише через залучення додаткової робочої сили в сільське господарство, але й через стримування створення робочих місць за межами сільського господарства. Привілейоване оподаткування аграрного сектору забирає обмежені ресурси (не лише робочу силу) з інших галузей і направляє їх в сільське господарство, хоча там ефективність їх використання може бути набагато меншою, ніж в промисловості або сфері послуг. Цей перерозподіл стримує економічне зростання в інших секторах економіки (див. частину 5.1), залишаючи "проблему сільського господарства" (велика частка зайнятих) не вирішеною.
- Останнім, але не менш важливим, аспектом ФСП є протиріччя між довгостроковою спрямованістю аграрної політики України та системи оподаткування галузі. Україна намагається стати членом **Світової Організації Торгівлі** (СОТ). Загалом привілеї, надані у рамках системи оподаткування, не розглядаються СОТ як субсидії (СЕРОВА *та інші*, 2000). Але існуючі пільги по ФСП та ПДВ в сільському господарстві України розглядатимуться як субсидії, тому що ФСП є окремим податком для одного сектору, а пільги по ПДВ – явними субсидіями у порівнянні з іншими секторами економіки. Рівень зобов'язань з внутрішньої підтримки (СВП) сільськогосподарських підприємств в Україні ще остаточно не зафіксовано, але існує велика ймовірність, що Уряду України прийдеться прийняти СВП на рівні 1997-1999 років, коли вона навряд чи перевищувала 600-800 млн. дол. США в рік. У цьому випадку лише податкові

привілеї складають близько 3 млрд. грн. (або 570 млн. дол. США) на рік, що дорівнює майже загальній сумі СВП – сумі, яку Уряд України не повинен перевищувати. Якщо до цієї суми додати часткову компенсацію відсоткових ставок або доплати за вагу ВРХ, зобов'язання Уряду України можуть бути порушеними.

6 Висновки та політичні рекомендації

Податки займають важливе місце в ринковій економіці. Податки впливають на розподіл доходу і багатства та розподіл ресурсів і відіграють важливу роль у стабілізації економіки. У країнах із перехідною економікою, до яких належить і Україна, реформа системи оподаткування повинна забезпечити нейтральність дії податків між галузями економіки, стабільні і оптимальні податкові надходження для створення можливості урядові фінансувати соціальні витрати, та низьку частку тіньової економіки.

Сільське господарство можна оподатковувати різними шляхами. Часто держава оподатковує персональні доходи працівників сільськогосподарських підприємств та прибутки самих підприємств, додану вартість та землю сільськогосподарського призначення. Система оподаткування аграрного сектору впливає на кількість та розміри господарств, їхню організаційну структуру і кількість та структуру землі, робочої сили і капіталу. Чим простішою і прозорішою є система оподаткування, тим досягається вища ефективність від оподаткування. Однакові ставки податку також є важливим елементом досягнення нейтральності дії податків та ефективності в цілому.

Податкова система сільського господарства в Україні надає значні пільги виробникам цієї галузі з податковим навантаженням близько 30 грн. на гектар сільськогосподарських угідь (або 1,5% від вартості валової аграрної продукції) замість 98 грн. на 1 га (або 7% від вартості валової аграрної продукції) при оподаткування на загальних умовах. До 2004 року система оподаткування базується на фіксованому сільськогосподарському податку та пільгах по сплаті і нарахуванні ПДВ. Така податкова система сільського господарства серйозно впливає на макроекономічну стабільність в Україні, напряму через зв'язки з державним бюджетом і не напряму через підвищення податкового навантаження на інші галузі економіки та експортну діяльність. Стосовно самого сільського господарства, простота та прозорість функціонування ФСП позитивно впливають на прибутковість виробників сільськогосподарської продукції. З іншого боку, порушення принципів нейтральності та справедливості разом зі схильністю ведення сільського господарства великими підприємствами зі значною кількістю робочої сили підриває базу довгострокового стійкого зростання галузі, якого останніми роками було досягнуто лише частково за рахунок податкових пільг. У цьому відношенні система оподаткування сільського господарства України є неефективною, а податкове навантаження – дуже низьким.

Для покращення системи оподаткування аграрного сектору України ми пропонуємо наступні політичні рекомендації:

- Уряд України повинен перейти на систему оподаткування галузі, основану на оподаткування доходу. Ця рекомендується основується на тому, що великі сільськогосподарські підприємства в змозі вести бухгалтерський облік, щоб точно оцінити свої доходи та витрати, і на тому, що майже неможливо так визначити поняття "сільськогосподарський виробник", щоб не можна було його використовувати у власних цілях (наприклад для створення "штучних" агрохолдингів). Але оподаткування сільськогосподарських підприємств на основі їхнього доходу в Україні лише тоді принесе свої плоди, коли

сільськогосподарські виробники не знаходитимуться під впливом місцевих державних та податкових адміністрацій.

- Необхідно відмінити привілеї з ПДВ, щоб зменшити негативний вплив на макроекономічну стабільність та викривлення в середині самого аграрного сектору. Ставка ПДВ для сільського господарства не повинна відрізнятися від ставки ПДВ для інших секторів. Нижчі ставки ПДВ на аграрну продукцію не лише допоможуть галузі, але й покарають виробників цієї продукції через ряд невидимих ефектів.
- Власники земельних ділянок повинні платити земельний податок до місцевих бюджетів, так як земля є нерухомістю, яку місцеві адміністрації можуть оподатковувати та отримувати стабільні податкові надходження для фінансування соціальних потреб на місцевому рівні та розвитку інфраструктури.
- Уряд може продовжувати використовувати ФСП для малих фермерських та присадибних господарств. Міжнародний досвід показує, що малі фермерські господарства оподатковуються по іншому, ніж великі комерційні сільськогосподарські підприємства. При цьому часто використовуються різні схеми, такі як усереднення доходів або фіксація суми податку, для того, щоб уникнути значних витрат на моніторинг платників податку при оподаткуванні цих фермерських господарств так само, як і інших платників податків (в Німеччині, наприклад, близько 400 тис. фермерських господарств, більшість з яких є малими за своїми розмірами).
- Насамкінець, питання податкового навантаження стосується не лише сільського господарства, а й інших галузей економіки країни. Необхідно провести загальну реформу податкової системи в Україні, щоб знизити загальне податкове навантаження на економіку та використовувати зібрані податки набагато краще для забезпечення рівності громадян, мінімізуючи при цьому економічні втрати. Тому з прийняттям Податкового кодексу податкове навантаження повинно по справедливості поділитися між громадянами та галузями народного господарства України.

7 Додаток: “Міжнародний досвід оподаткування сільського господарства“

У цьому Додатку розглянуто системи оподаткування сільського господарства в США та Європейському Союзі. Цей короткий огляд показує систему оподаткування в розвинутих економіках, досвід яких можна використати для створення податкової системи аграрного сектору України. Потім коротко описано податкову систему Росії. Ми не роглядаємо інші країни, тому що ця інформація навряд чи додасть щось нове до цього огляду або через нестачу достатньої інформації про ту чи іншу країну.

7.1 Система оподаткування в США

Американські фермери, так само як і інші платники податків, платять ряд податків та зборів на всіх рівнях уряду. На Федеральному рівні вони платять податки з доходу, внески у фонд соціального страхування та страхування від безробіття і податки на нерухомість. На рівні Штатів та міцевому рівні найважливішими податками є податки з доходу та власності. Інші податки, такі як акцизні збори, податок з корпоративного доходу та податок з продажу, є важливими лише для незначної кількості фермерів (ERS, 2002). У цьому огляді ми роглядатимемо систему оподаткування лише на Федеральному рівні, так як додатковий огляд податків на рівні Штатів ускладнить аналіз без надання додаткової нової інформації (див. Таблицю 2).

Система оподаткування фермерів у США дуже складна; її складність полягає у великій кількості спеціальних правил для певних груп або видів діяльності. Саме тому близько 85% малих фермерів наймають професійного бухгалтера для складання річної Федеральної декларації про доходи (ERS, 1999). Американські фермери максимізують свої доходи двома способами – за рахунок *виробництва аграрної продукції та податкової системи* (DAVENPORT *et al*., 1982). Максимізація своїх доходів вимагає наявності різних управлінських навичок та іноді призводить до конфліктів у процесі прийняття рішень. Фермери, які не в змозі підвищити свої доходи від оптимізації своїх податкових зобов'язань, повинні виживати лише за рахунок виробництва продукції – тому вони можуть опинитися в гіршій ситуації у порівнянні з фермерами, які в змозі отримувати високі прибутки від виробництва аграрної продукції і мінімізації своїх податкових зобов'язань. Іноді інвестиції у землю або тваринництво робляться лише заради того, щоб зменшити оподаткований доход, а не для підвищення ефективності виробництва. Наприклад, використання різних податкових привілеїв, яких з часом все ж таки стає все менше, призвело до перевиробництва деяких видів продукції, особливо продукції тваринництва, виноградарства та фруктів (DURST та MONKE, 2001). Загалом, Федеральна система оподаткування доходу заохочує фермерів змінювати практику ведення господарства заради отримання максимального чистого доходу після сплати податків.

Таблиця 2: Податки, сплачені фермерами США у 1996 році[7]

	Сума податку в млрд. дол.	**Частка податку, %**
Федеральний податок з доходів	19,2	48,2
Соціальне страхування та страхування від безробіття	10,2	25,6
Податок з власності на місцевому рівні та рівні Штатів	5,2	13,1
Податок з доходів на місцевому рівні та рівні Штатів	4,7	11,8
Федеральні податки з нерухомості	0,5	1,3
Всього податків	39,8	100,0

Джерело: ERS (2002).

Найважливішим податком для фермерських господарств є **Федеральний податок з доходів**. Більша частина доходів фермерів оподатковується за правилами прибуткового податку з громадян і лише невелика частина доходу підпадає під оподаткування корпоративного доходу. Це тому, що більшість фермерських господарств є господарствами з одноосібним власником. Навіть якщо фермерське господарство засноване у формі малої корпорації, партнерства або товариства з обмеженою відповідальністю, податки сплачуютья на рівні персонального доходу фермерів (ERS, 2002).[8] Більшість фермерів підпадають під 15% ставку шкали оподаткування персонального доходу. У той час як більшість комерційних ферм мають прибутки від своєї діяльності, дві третини всіх фермерських господарств з одноосібним власником мають збитки від фермерської діяльності, на суму яких вони зменшують дохід, отриманий від діяльності поза межами сільського господарства. Тому більша частина суми Федерального податку з доходу платиться фермерами, які оподатковуються за вищими ставками податку, і платиться з доходу, отриманого поза

[7] Частка сплачених фермерами податків у загальних доходах Федерального бюджету в 1996 році складала лише 2% (IFS, 2002). Податкове навантаження в середньому дорівнює 9% з урахуванням державних субсидій при розрахунку доходів фермерів і 10% - без цих субсидій (СЕРОВА *та інші*, 2000).

[8] Найбільш поширеною формою фермерського господарства в США є господарство з одним власником, яка обіймає 86% усіх господарств і 52% загальних активів.

межами сільського господарства. “Наприклад в 1995 році, 53% ферм з одноосібним власником платитили податки по 15% шкалі, але їхні податкові суми склали лише 20% загальної суми Федерального податку з доходів, сплачен фермерами. Навпаки, 5% фермерів з вищими ставками шкали оподаткування (31, 36 та 39,6%) виплатили 54% усіх податків, сплачених фермерами” (DURST та MONKE, 2001, с. 5).

Основним джерелом доходу одноосібних фермерських господарств є дохід від несільськогосподарської діяльності, в той час як 66% цих господарств в 1996 році мали офіційні збитки від ведення сільського господарства. Це тому, що Федеральна система оподаткування дозволяє цим фермерам заміщати доходи, отримані від несільськогосподарської діяльності, збитками від аграрного виробництва, що значно зменшує суму сплачених ними податків. Це зовсім не означає, що ведення сільського господарства в США неприбуткове – просто багато невеликих фермерських господарств використовують різні можливості для відрахування витрат на ведення сільського господарства від невисоких валових доходів лише заради мінімізації податкових платежів. Хитрість полягає у тому, що фермери можуть отримувати додаткові доходи від спеціальних податкових привілеїв як у рамках загальної системи оподаткування, так і у рамках спеціальних пільг, передбачених лише для фермерів. Деякі спеціальні правила стосуються методики відрахування певних капітальних витрат, оподаткування доходів з капіталу, отриманого від продажу власного майна, відрахування витрат на розвиток, ведення бухгалтерського обліку грошовим методом або усереднення доходів фермерів (DURST та MONKE, 2001).

Перш за все, фермери мають спеціальні правила оподаткування *доходів від продажу фермерського майна*. До таких видів майна відносять землю сільськогосподарського призначення та поголів’я великої рогатої худоби. Доходи, отримані від продажу цього майна, оподатковують за нижчими ставками, ніж ставки для інших видів доходу. Капітальні доходи сконцентровані у невеликої групи найбогатших платників податку, тому що вони мають вищий доступ до інструментів фінансування купівлі і продажу майна.

По-друге, фермери можуть *відраховувати витрати на обслуговування (ремонт) певних активів у ті роки, коли ці витрати зроблено або за які сплачено*. Прикладами таких витрат можна назвати витрати на вирощування корів та іншої худоби до їхнього дорослого віку, очистка землі, внесення добрив та гною для підвищення довгострокової родючості грунту і т.п. Витрати на проведення вище описаних робіт часто призводять до перевищення витрат над доходами в певні роки, на суму якого зменшуються доходи фермерів, отриманих з інщих джерел (DURST та MONKE, 2001).

По-третє, фермери можуть використовувати *грошовий метод* ведення бухгадтерського обліку, який дає можливість нараховувати витрати у рік їх оплати та показувати доходи лише у рік отримання оплати. Так як при розрахунках доходу фермерів запаси матеріально-технічних ресурсів і готової продукції не враховуються, фермери мають можливість оптимізувати свій доход за рахунок накопичення готової продукції (що навряд чи можна було б очікувати без такого податкового правила) та за рахунок гнучкого менеджменту витрат. “Близько 98% фермерських господарств з одноосібним власником використовують грошовий метод розрахунків, в той час як відносно невилика кількість дуже великих сімейних фермерських корпорацій, які, в основному, вирощують овочі та фрукти і виробляють продукцію тваринництва, використовує метод накопичення, що є стандартним методом ведення обліку для фірм поза межами сільського господарства“ (DURST та MONKE, 2001, с. 15).

Сільське господарство є капітало-інтенсивною галуззю. Крім великих інвестицій на закупівлю землі, фермери повинні інвестувати значні кошти у будівлі, споруди,

машини та обладнання. Тому система відновлення капітальних витрат є дуже важливою для аграрного сектору – не лише для фермерів, але й для виробників машин та обладнання, будівельних організацій та дилерів на місцях. Система відновлення капітальних витрат має значний вплив на обсяги та структуру фермерських інвестицій. Вона визначає час нарахування амортизації та рівень інвестиційних податкових кредитів. За сьогодняшньою політикою Уряду США, система списання амортизації з інвестицій, вкладених у майно сільськогосподарського призначення, є менш сприятливою, ніж відрахування з інвестицій у майно несільськогосподарського призначення. "Однак, *підвищення обсягів інвестицій можна одним разом внести у витрати*, що дозволяє малим фермерським господарствам списувати вартість приросту своїх інвестицій в амортизовавний капітал" (DURST та MONKE, 2001, с. 19). Це правило є четвертою податковою пільгою для американських фермерів. Сума відрахувань обмежується 200 тис. дол. в рік. Більшим за розміром фермерським господарствам, які інвестують більші суми, ніж 200 тис. дол., дозволено списувати лише певну частину витрат або заборонено це робити зовсім.

По-п'яте, правила Федеральної системи оподаткування доходів дозволяє відраховувати від доходів *номінальну відсоткову ставку, суми сплачених податків за власність* та *певні капітальні витрати*. Відрахування відсоткової ставки та податку на власність відіграють важливішу роль для платників податків, доходи яких оподатковуються за вищими ставками шкали оподаткування. Це ж саме стосується пільг зі сплати доходу з капіталу. Ці правила оподаткування зробили землю сільськогосподарського призначення, так само і іншу нерухомість, привабливим об'єктом інвестування з точки зору податків у періоди високої інфляції.

Наступними важливими податками для фермерів є **внески у фонд соціального страхування** та **інші податки з заробітної плати**. Внески у фонд соціального страхування значно підвищилися останніми десятиріччями – як через підвищення ставок оподаткування, так і доходу фермерів (DURST та MONKE, 2001, с. 28). Ставка податку у фонд соціального страхування зафіксована на одному рівні, а сума податку обмежена максимальною вартістю. В 1990-х роках ставка податку складала 15,3%, в яку входили відрахування на медичне страхування, страхування до досягнення похилого віку, і страхування на випадок втрати працездатності. Фермерські господарства, які наймають 10 та більше працівників або виплачують понад 20 тис. дол. заробітної плати найманим працівникам, повинні додатково сплачувати Федеральний податок у фонд безробіття. Поточна ставка цього податку скаладає 6,2% заробітної плати. Так як більшість ферм механізовані і наймають небагато працівників, на них цей податок практично не впливає (ERS, 2002).

Третіми важливими Федеральними податками є **податки з нерухомості і подарунків**. Надходження від цих податків історично займали відносно малу частку загальних податкових надходжень Федерального бюджету. Тоді як загальна важливість цих податків є малою порівняно з іншими Федеральними податками, потенційний вплив цих податків на окремих громадян або груп громадян, таких як фермери або інші невеликі підприємці, може бути значним. Існує два спеціальних правила оподаткування цими податками, які стосуються фермерів: спеціальна оцінка вартості землі сільськогосподарського призначення та виплата податку на нерухомість частинами. Вартість землі сільськогосподарського призначення розраховується шляхом ділення річних грошових доходів, отриманих протягом останніх 5 років з даної земельної ділянки, за мінусом сплачених податків з нерухомості у бюджет Штату та місцеві бюджети, на середню річну реальну процентну ставку. Для більшості фермерських господарств закон про оцінку вартості землі може зменшувати вартість нерухомості майна на 30-60%, з найбільшими можливостями зменшення вартості для земель

сільськогосподарського призначення зі значним існуючим потенціалом або потенціалом комерційного розвитку. Друге важливе правило для фермерів і малих підприємців має на меті покращити їхню ліквідність, з проблемою якої вони можуть зіштовхнутися при володінні великої частки невиробничої нерухомості у активах. "Федеральні податки з нерухомості та подарунків можна оплачувати протягом 9 місяців з дати закінчення строку використання. Якщо щонайменше 35% вартості нерухомості займає нерухомість виробничого призначення, податки на нерухомість можна сплачувати протягом 14 річного періоду" (DURST та MONKE, 2001, с. 32).

Не заходячи дуже глибоку у систему оподвткування сільського господарства США, коротко вкажемо, що американська система оподаткування фермерів значно впливає на податкове навантаження, ціни на землю, власність на капітальні активи, вартість капіталу у відношенні до вартості робочої сили, розмір та організаційну структуру ферм, їх менеджмент і виробництво продукції та ціни на неї:

- Емпірично не підтверджено, що спеціальні податкові правила для фермерів значно знижують їхнє податкове навантаження у порівнянні з іншими платниками податків (MONKE та DURST, 1998). Хоча фермери отримують ряд пільг з оподаткування і, більш за все, ці пільги призводять до зменшення загальної суми податків, сплачених фермерами, не можна зробити загального висновку щодо переваг, отриманих кожним фермером окремо, тому що вартість несплачених податків може значно відрізнятися між різними індивідуами.
- Федеральна політика оподаткування доходу стимулювала капітальні інвестиції та заохочувала заміщення робочої сили капіталом у сільському господарстві. Податкова політика є одним із факторів, які відігравали свою роль у визначенні цієї тенденції. Податкові привілеї щодо капітальних інвестицій на початку 1980-х років стимулювали використання капіталу у галузі, в той час як підвищення податків із заробітної плати призвело до подорежчення вартості робочої вили і її відпливу із сільського господарства. Однак таке податкове заохочення заміщення робочої сили капіталом мало набагато менше значення, ніж неподаткові фактори. Податкова політика лише посилила існуючу тенденцію, викликану, головним чином, технічним розвитком (DURST та MONKE, 2001).
- Федеральна політика оподаткування доходу, нерухомості та подарунків допомогла зконцентрувати власність на землю сільськогосподарського призначення у фермерів з високими доходами та нефермерів, зменшуючи тим самим можливості для починаючих фермерів (так званий ефект замикання).
- Різні можливості податкових "схованок" стимулювали значну частку інвестицій лише заради мінімізації податків, а не максимізації ефективності (ERS, 1999).
- Податкова політика Федерального Уряду сприяла тенденції зростання кількості дуже малих і дуже великих фермерських господарств.
- Насамкінець, податкова політика стимулювала підвищення виробництва сільськогосподарської продукції, що призвело до значного падіння аграрних цін. Згідно з HERTEL та TSIGAS (1988), відміна податкових привілеїв призвела би до зростання роздрібної ціни на продукти харчування на 2-4% при зниженні обсягів виробництва сільськогосподарської продукції, особливо за рахунок заміщення продукції тваринництва та кормовиробинцтва виробництвом олійних та інших культур.

Хоча порівняно з 1980-ми роками поточна Федеральна система оподаткування доходу має ширшу базу оподаткування та нижчі маржинальні ставки податку з меншими можливостями не сплати податків за рахунок відрахувань, виключень або використання кредитів при сплаті податків, Конгрес США розглядає можливість

встановити єдину ставку оподаткування доходу для подальшого підвищення ефективності фермерських господарств та самої податкової системи (ERS, 1999).

7.2 Оподаткування сільського господарства в ЄС

Аналіз системи оподаткування фермерів в ЄС провести набаго тяжче, ніж в США.[9] Причина в тому, що ЄС складається з п'ятнадцяти країн-учасниць, які, в протилежність спільній аграрній чи монетарній політиці, самостійно проводять свою податкову політику. Країни ЄС схожі між собою структурою фермерських господарств – типовою фермою в ЄС є господарство з одноосібним володарем (так само як і в США). Кількість юридичних форм фермерських господарств є незначною. Причиною цьому є лише преференції власників або вимоги законодавства – податкова система не відіграє вирішальної ролі.

Рівень оподаткування в країнах ЄС загалом вищий, ніж в середньому по країнах ОЕСР. В 1998 році, середня частка податків у ВВП ЄС дорівнювала 41% з найнижчим рівнем в Ірландії (32%) та найвищим в Швеції (53%) і Данії (49%). Рівень оподаткування у США складає лише 29,7%. Загалом, рівень оподаткування у ВВП країни може значно відрізнятися між країнами в залежності від функціонування їхньої системи соціального захисту.

Фермери в ЄС платять ті ж самі податки, що й інші платники податків. Найважливішими серед них є прибутковий податок з громадян, податок з корпоративних доходів, податок з нерухомості, подарунків та спадщини, податок на додану вартість і внески у фонд соціального страхування (див. Таблицю 3).

Таблиця 3: Структура податкових надходжень в країнах ОЕСР, 1998 р.

	Прибутковий податок з громадян	Корпоративні доходи	Власність	ПДВ	Соціальне страхування	Податки з заробітної плати	Інші податки
Данія	53.8	3.7	3.7	32.0	3.2	0.5	3.0
Франція	14.0	3.7	5.3	27.1	43.4	2.4	4.0
Німеччина	26.5	2.9	2.6	28.7	39.1	0	0
Нідерланди	20.3	7.3	4.1	25.8	42.1	0	0.5
Швеція	36.7	5.4	3.2	25.8	27.2	1.3	0.1
Вел. Брит.	27.9	8.0	10.8	35.3	18.0	0	0.2
ОЕСР	27.5	7.5	5.2	31.9	25.9	0.8	0.8
ЄС	26.5	6.4	4.3	31.4	29.2	0.9	1.0

Джерело: OECD (2000).

Прибутковий податок з громадян є важливим податком для більшості країн ЄС. У багатьох країнах ЄС малі фермери не зобов'язані вести бухгалтерський облік своїх доходів. Загалом доход розраховується за допомогою простого врахування усіх доходів та витрат або за допомогою системи "усереднення доходу". Розуміючи, що саме бухгалтерський облік надає правдиву картину доходу та економічного стану, деякі країни, такі як Німеччина, Франція та Нідерланди, заохочують фермерів вести бухоблік, дозволяючи їм списувати витрати на найом бухгалтера (та інші витрати на ведення обліку) зі своїх доходів. В Східній Німеччині великі ферми обов'язково ведуть бухгалтерський облік.

[9] Аналіз податкової системи в ЄС оснований на всебічному огляді системи оподаткування, зробленого ОЕСР (2000): Оподаткування сільського господарства в Європі: провідник по податку з доходу фермерів (на англійській мові). Див. також СЕРОВА *та інші* (2000) з оглядом податкової політики в різних країнах (цей звіт є російською мовою).

Ставки оподаткування персонального доходу для фермерів в ЄС є такими самими, що і для інших платників податку. Ставки податку коливаються від найвищих 60% в Швеції до найнижчих 40% у Великій Британії. Всі країни мають прогресивну шкалу оподаткування. Довгостроковими тенденціями в цих країнах є 1) підвищення розмірів неоподаткованого мінімуму, 2) зменшення кількості ставок оподаткування та 3) зниження максимальних ставок податку. Чотири країни ЄС – Данія, Нідерланди, Велика Британія та Швеція – не мають спеціальних правил оподаткування доходів фермерів. Німеччина та Франція мають такі правила. Причиною спеціальних правил оподаткування фермерів є переконання, що сільське та лісне господарство стикається з багатьма проблемами, не відомими іншим галузям економіки. Наприклад, в Німеччині фермери звільнені від сплати комунального податку. Малі фермери також не зобов'язані вести бухоблік і вони можуть усереднювати свій прибуток до оподаткування. У протилежність цьому великі корпоративні ферми в Франції та Німеччині не можуть використовувати ці пільгові правила.

Система відрахування витрат в ЄС не така сприятлива для фермерів, як в США (див. частину 7.1). Наприклад, ні одна з країн не має спеціальних правил нарахування амортизації на споруди та будівлі для фермерів (ставки *амортизації* коливаються від 5% в рік протягом 10 років в Швеції до 4% в рік в Німеччині). Часто амортизація житлового будинку фермера (а також витрати на його утримання і ремонт) дозволено вносити у витрати лише тоді, коли ця нерухомість внесена у баланс підприємства. У Великій Британії фермери не мають можливості відносити амортизацію до витрат при розрахунку доходу, зате вони можуть віднімати певну суму неоподаткованої вартості капіталу.

Більшість країн ЄС підтримує *нових фермерів*, які розпочинають свою справу. "Молоді" фермери отримують спеціальні позики або їм дозволяють відраховувати додаткові витрати протягом першого року господарювання.

Спеціальні правила управління активами дозволяють у деяких країнах реінвестувати прибутки від продажу активів в інші активи без сплати податків. В Німеччині реінвестування може мати місце протягом чотирьох років, що можна порівняти з періодом заміни активу. В Данії податкові правила надають можливість уникнути сплати податку з продажу нерухомості, якщо прибутки інвестовано в нову нерухомість виробничого призначення. Така ж сама система існує в Швеції і Нідерландах.

Насамкінець, фермери мають *привілейоване оподаткування при продажу (або передачі) майна ферми*. Спеціальні правила використовуються у багатьох країнах, але різні види неоподаткованих сум можна об'єднати у наступні категорії: 1) неоподаткування певного доходу від продажу певного майна, 2) неоподаткування фіксованої суми та 3) неоподаткування певної суми у відсотках до нарахованого прибутку для оподаткування. У Франції, наприклад, прибутки від продажу майна малого бізнесу (з оборотом нижче 152450 € за рік) зовсім звільнені від оподаткування. В Німечині, при продажу певного майна фермерів дозволяється неоподатковувати 30685 € в рік. Таке право надано при продажу бізнесу в залежності від віку підприємця та стану його здоров'я. В Нідерландах загальні правила неоподаткованого мінімуму при продажу майна додано спеціальними пільгами для фермерів – підвищення вартості землі через причини сільськогосподарського характеру не оподатковується. Прибутки від продажу будинку фермера оподатковуються у всіх країнах, за виключенням Данії та Великої Британії. Насамкінець, поряд з можливостями знизити суму податку за рахунок відрахувань від прибутку певних сум неоподаткованого мінімуму, фермерам надана можливість відстрочувати сплату податку при продажу ферми.

В усіх країнах, окрім Данії, **внески у фонд соціального страхування** відіграють важливу роль для фермерів. Лише незначна частина системи соціального страхування Данії фінансується за рахунок внесків у фонд соціального страхування, решта фінансується за рахунок інших податків. Зрозуміло, що різні країни мають різні правила щодо збору та нарахування внесків. Наприклад в Швеції, Данії та Великій Британії існують загальні правила для усіх груп населення, тоді як у Франції та Німечині фермери мають свої умови сплати внесків. В усіх країнах, за виключенням Великої Британії, внески у фонд соціального страхування є витратами фермерів, тому суми сплачених внесків відраховуються від прибутку. В Німеччині відрахування проводяться за спеціальними розрахунками, а в Нідерландах фермери не мають права списувати певні типи внесків. Стосовно ставок внесків, в Данії вони складають 8% бази, а в Швеції – 31,25% різниці бази, тобто 8% у Данії можна порівняти з 25% при сплаті з різниці бази.

Більшість фермерських господарств не платять **податку з корпоративного доходу**, тому що більшість з них оподатковується за правлами оподаткування персонального доходу. Але деякі більші ферми сплачують податок з прибутку за тими ж самими ставками, що й фірми з інших секторів економіки, наприклад ферми у Східній Німеччині. В 1998 році ставка податку з прибутку юридичних осіб коливалася від 21% у Великій Британії до 36,7% у Франції.

Земельний податок у більшості країн є місцевим податком. Його можна назвати валовим податком, тому що борги за землю не можна відраховувати при визначенні бази оподаткування землі. Загалом вартість землі для сплати податку є нижчою за її ринкову вартість. Наприклад в Данії оціночна вартість землі для оподаткування складає лише 25-50% ринкової вартості при ставці податку 2%. Це дорівнює 33 € за га. В Швеції і Великій Британії ставка податку коливається від 5 до 600 € за га. В Німеччині, оціночна вартість землі для оподаткування загалом є нижчою, ніж 50% її ринкової вартості; ставка податку коливається від комуни до комуни, але цей податок не обтяжує фермерів. У Франції податкова база сягає 20-40% ринкової вартості землі і сума податку приблизно дорівнює 45 € з га.

Насамкінець, фермери сплачують **податок на додану вартість**. Ставки ПДВ є найбільш гармонізованими в ЄС, так як країни конкуруюють одна з одною у межах єдиного ринку. Стандартною ставкою ПДВ є 15% і вище. Аграні продукти та продукти харчування часто оподатковуються за нижчими ставками (див. Таблицю 4).

Таблиця 4: Ставки ПДВ для деяких товарів та послуг в ЄС, 1998 рік

	Базова ставка, %	Продукти харчування, %	Аграрні продукти, %
Швеція	25	12	25
Данія	25	25	25
Нідерланди	17,5	6	6
Франція	20,6	5,5	5,5
Велика Британія	17,5	0	0
Німеччина	16	7/16	10

Джерело: OECD (2000).

Короткий висновок: система оподаткування фермерів в ЄС складається з різних податків, які входять у загальну податкову систему цих країн. Виключення та привілеї використовуються, головним чином, для малих фермерських господарств (дуже малих за українськими стандартами), тоді як великі корпоративні ферми часто не мають до них доступу. Податкові системи країн ЄС є дуже гнучкими щодо різних аспектів

ведення бізнесу у сільському господарстві і допомога малим фермерським господарствам розглядається як одне з найважливіш завдань Урядів країн ЄС.

7.3 Система оподаткування сільського господарства в Росії

Новітню систему оподаткування в Росії було засновано в 1992 році. Основна структура цієї системи з тих пір значно не змінилася, хоча у неї було внесено багато виправлень та змін.[10] На сьогодні сільськогосподарські підприємства Росії платять приблизно 20 різних видів податків та зборів. За законодавством Росії, підприємство з 70% свого доходу від продажу аграрної продукції та продуктів їх переробки називається "сільськогосподарьким". Зауважте, що у законодавстві про банкрутство підприємство називається "сільськогосподарським", коли частка від продажу власно вирощеної аграрної продукції у загальній виручці складає не 70%, а лише 50%.

Сільськогосподарські виробники Росії мають ряд податкових пільг. З 1992 року вони звільнені від сплати податку на прибуток від продажу власної сільськогосподарської продукції і з 1993 року – від продажу продукції власної переробки. Крім того, сільськогосподарські виробники звільнені від сплати податку на майно, за використання і купівлю транспортних засобів та за використання доріг. Сільськогосподарські виробники також не платять податку за використання водних ресурсів, а малі приватні фермери звільнені від сплати земельного податку на перші 5 років з дати заснування господарства.

Сільськогосподарські підприємства в Росії сплачують менші суми податків із заробітної плати, порівняно з іншими галузями економіки. В той час як ставка внеску у Пенсійний фонд складає 28% фонду заробітної плати (до 1993 року вона складала 31%), сільськогосподарські виробники платять за ставкою 20,6%. Крім цього, сільськогосподарські виробники мають певні привілеї при сплаті податку з персонального доходу. Доход, отриманий від продажу власно виробленої сільськогосподарської продукції на присадибних ділянках, та заробітна плата, виплачена натурою у сумі нижче, ніж мінімальна місячна заробітна плата помножена на 50, звільнені від оподаткування. Приватні фермери звільнені від сплати податку з персонального доходу у перші 5 років своєї діяльності.

Ставка податку на ПДВ для більшості аграрних продуктів дорівнює 10%, а для всіх інших – 20%. Влітку 1998 року ставку податку було піднято до 20%, але починаючи з квітня 1999 року зернові, цукрова тростина, риба та морські продукти оподатковуються за ставкою 10%. "Короткий досвід Росії з підвищенням ставки ПДВ показав, що зростання ставки ПДВ не призвело до відповідного підвищення цін на продукти харчування. Тому нижча ставка ПДВ для сільськогосподарської продукції є більше непрямою субсидією, ніж засобом стимулювання продажу продукції" (СЕРОВА *та інші*, 2000, с. 15). Окрім зниженої ставки ПДВ, сільськогосподарські підприємства не платять ПДВ з продукції, наданої власним працівникам у рахунок заробітної плати.

Таблиця 5 показує податкові привілеї в сільському господарстві Росії. Обсяг податкових пільг та їх частка у доходах сільськогосподарських виробників є доволі високими, складаючи 6% валової продукції сільського господарства та 27% виручки. Зверність увагу, що більша частина податкових привілеїв припадає на звільнення від сплати податку на майно. Так як вартість активів підприємств у бухгалтерських звітах значно завищена, сума податкових пільг автоматично підвищується.

---

[10] Огляд системи оподаткування сільського господарства Росії базується на роботі "Оподаткування агарного сектору в Росії", написаного СЕРОВОЮ *та іншими* (2000).

Таблиця 5: Податкові пільги у сільському господарстві Росії, 1994-1998 рр.

	1994	1995	1996	1997	1998
Податкові привілеї, млрд. рубл.	7,0	11,6	19,8	20,3	20,3
Податкові привілеї до ВВП, %	1,1	0,7	0,9	0,8	0,8
Податкові привілеї до валової с.-г. продукції, %	9,5	5,5	7,0	6,1	6,3
Податкові привілеї до виручки с.-г. підприємств, %	40,5	23,1	29,1	26,9	26,6
Податкові привілеї до сплачених податків, %	159,1	141,5	244,4	236,0	563,9

Джерело: СЕРОВА *та інші* (2000, таблиця 13).

В 1999 році сільськогосподарські виробники почали платити податки з власників транспортних засобів та за використання доріг, сума яких дорівнює близько 5,2 млрд. рубл. на рік. У тому ж році ставки земельного податку були підвищені; крім того, було запроваджено новий податок з власників земельних ділянок (загальні обсяги цього податку складають 600 млн. рубл.).

Податкове навантаження сільськогосподарських підприємств в Росії є досить високим. В 1997 році воно складало 18,7% валової сільськогосподарської продукції (половина цього навантаження припадає на податки з доходу та заробітної плати). Податкове навантаження сільського господарства у двічі вище, ніж у промисловості, в основному, через велику кількість робочої сили, зайнятої у сільському господарстві. Середній рівень рентабельності в сільському господарстві Росії знизився з 38% у 1991 році до -22% у 1998 році, що призвело до значних заборгованостей зі сплати податків. В 1998 році, наприклад, частка податкових боргів дорівнювала 56% нарахованих податків.

Враховуючи низьку рентабельність та незадовільну платіжну дисципліну, Уряд Росії почав розглядати можливості запровадження фіксованого сільськогосподарського податку, використовуючи досвід України (тому що це єдина країна, де використовується такий податок). У квітні 2001 року Дума Російської Федерації прийняла у другому читанні новий податковий закон для аграрного сектору.

Дискусії щодо ФСП є дуже суперечливими в Росії. В 1996 році Белгородська область навіть робила спроби запровадити такий податок, але більшість сільськогосподарських підприємтсв так і не перейшли на нову систему, віддаючи перевагу сплаті податків за старими правилами. Російські експерти називають найбільш проблематичними в ФСП наступні моменти:

- Перерозподіл податкового навантаження від інтенсивного тваринництва до рослинництва;
- Для регонів, які платять більше податків у державний бюджет на сьогоднішньою системою, ФСП знижує податкове навантаження і, навпаки, регіони, які платили відносно невиликі обсягі податків, за новою системою платитимуть більше.
- Втрачається гнучкість впливу на різні аспекти ведення сільського господарства, наприклад, прискорена амотризація. Незаохочення ведення бухгалтерського обліку також розглядається як недолік ФСП, тому що пізніше буде важче повернутися до загальної системи оподаткування, а сільськогосподарським виробникам – без солідного бухобліку тяжче отримати кредити.

7.4 Висновки з міжнародного досвіду

Міжнародний досвід показує, що фермери оподатковуються за тією ж системою, що й інші платники податків. Система оподаткування в США та ЄС особливо “піклується“ про малих фермерів, але навіть в цих країнах податкова система для

сільського господарства поступово наближується до загальних правил оподаткування. В Росії, де галузь представлена великими сільськогосподарськими підприємствами, оподаткування навпаки відходить від загальної податкової системи країни, створюючи спеціальну податкову систему для аграрного сектору. Наскільки нам відомо, Казахстан також розглядає можливості запровадження ФСП, який базується на вартості землі.

Податкова система США надає ряд податкових привілеїв фермерам, використосуючи які вони можуть значно мінімізувати свої податкові виплати. Сільське господарство в США складається або з дуже малих ферм, які часто отримують високі доходи поза межами сільського господарства і використовують своє фермерське господарство, щоб оптимізувати податкові платежі шляхом відрахувань витрат від ведення сільського господарства, або дуже великих фермерських господарств, які є комерційно-орієнтованими і які можуть використовувати різні інвестиційні схеми для максимізації своїх доходів після сплати податків. На сьогодні Федеральна система оподаткування доходу переглядається для того, щоб виключити великі комерційні ферми з ряду податкових "схованок" та обмежити можливості малих фермерів займатися сільським господарством лише для мінімізування своїх податкових витрат.

В Європейському Союзі лише дві країни – Німеччина та Франція – надають значні податкові пільги фермерам. Знову таки нагадаємо, що сільське господарство країн ЄС та США складається з дуже малих фермерських господарств (розміром 30-40 га), які розглядаються у цих країнах як форма ведення малого бізнесу, що потребують певної підтримки. Але навіть в Німеччині і Франції великі фермерські господарства платять податки на загальних умовах. В таких країнах, як Нідерланди, Данія, Бельгія та Велика Британія, сільське господарство оподатковується майже так само, як і інші галузі економіки, а в деяких країнах, наприклад в Данії, продовжується процес зрівняння загальної податкової системи.

Оподаткування сільського господарства Росії рухається у протилежному напрямку. Аграрне лобі вимагає підтримки аграрного сектору через систему оподаткування, часто говорячи про міжнародний досвід те, що вони хочуть спочатку допомогти сільськогосподарським виробникам стати прибутковими, а потім можна буде підвищувати їхнє податкове навантаження. Навряд чи податкові пільги спрацюють у Росії, так само як в інших країнах, беручи до уваги початкову структуру галузі в ЄС та США та негативний вплив податкових привілеїв на *ефективність* фермерів. Гарним уроком для Росії (та й України) з міжнародного досвіду повинно стати те, що надати пільги дуже легко, а от забрати – вкрай тяжко.

Насамкінець, згідно з СЕРОВОЮ *та інші* (2000), податкове навантаження в країнах ЄС коливається від 3 до 11%, будучи найнижчим у Німеччині (3,5% не враховуючи субсидій і 2,3-3,1% з врахуванням державних субсидій) та найвищими в Італії (11% без державних субсидій). В США податкове навантаження сільського господарства в середньому дорівнює 9% з врахуванням субсидій у доходах фермерів і 10% без них. Податкове навантаження сільського господарства Росії в 1997 році складало 18,7%. Міжнародні порівняння показують, що сьогодняшній рівень податкового навантаження в Україні є дуже низьким і навіть при відміні податкових пільг він все ще знаходитиметься у рамках рівня навантаження в країнах ОЕСР та Росії (див. частину 4.4).

С.Д., С.З.

Липень 2002 р.

8 Список літератури

Ahmad, E. and N. Stern (1991): The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries. Cambridge University Press.

Buchanan, J. and R. Musgrave (1999): Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Visions of the State. The MIT Press.

Чех, Р. та Н. Легейда (2002): Криза ПДВ в Україні: Причини, ризики та рішення. Інститут економічних досліджень та політичних консультацій, Київ, Q18.

Dabrowski, M. and M. Tomczynska (2001): Tax Reforms in Transition Economies - a Mixed Record and Complex Future Agenda. Center for Social and Economic Research (CASE), Studies and Analysis No. 231, Warsaw.

Davenport, C., M. Boehlje and D. Martin (1982): The Effects of Tax Policy on American Agriculture. AER-480, Economic Research Service, USDA, February.

Durst, R. and J. Monke (2001): Effects of Federal Tax Policy on Agriculture. Economic Research Service, USDA, Agricultural Economic Report No. 800, www.ers.usda.gov.

ERS (1999): How Would Fundamental Tax Reform Affect Farmers? Economic Research Service, USDA, Agricultural Information Bulletin No. 751-01, www.ers.usda.gov.

ERS (2002): Briefing Room: Federal Taxes: Taxes Paid by Farmers. Economic Research Service, USDA, www.ers.usda.gov.

Friedman, M. and R. Friedman (1980): Free to Choose. Secker and Warburg.

Hertel, T. and M. Tsigas (1988): Tax Policy and U.S. Agriculture: A General Equilibrium Analysis. American Journal of Agricultural Economics, Vol. 70: pp. 289-302.

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

ІЕД (2002): Україна та світова економіка: оцінки ризику та політичні рекомендації. Інститут економічних досліджень та політичних консультацій, Київ.

IFS (2002): International Financial Statistics. International Monetary Fund, Washington, D.C., CD-Rom.

James, S. and C. Nobes (1988): The Economics of Taxation. Third Edition. Philip Allan Publishers Limited.

Khan, M. H. (2001): Agricultural Taxation in Developing Countries: A Survey of Issues and Policy. Agricultural Economics, Vol. 24, No. 3: pp. 315-328.

Легейда, Н. (2001): Непряме субсидування в Україні: Оцінка, тенденції та наслідки для економічної політики. Інститут економічних досліджень та політичних консультацій, Київ, Наукові матеріали No. 10.

Леонард, К. (2000): Сільськогосподарський податок та політика субсидій у посткомуністичний перехідний період. В: Ширмер, Я. та Х. Султан (за ред.): Україна в перехідному періоді. Київ: Альтерпрес.

Luzik, P. (1999): International Experience in Tax Reform and Lessons for Ukraine. Centre for Economic Reform and Transformation, Heriot-Watt University, Discussion Paper No. 99/04.

Міністерство аграрної політики України (2002): Пропозиції щодо внесення змін у Закон України "Про фіксований сільськогосподарський податок" та "Про податок на додану вартість ". Київ.

Міністерство сільського господарства УРСР (1985): Методичні вказівки для розробки виробничих та фінансових планів колгоспів на 1986 рік. Головний плановий відділ, Київ.

Monke, E. and R. Durst (1998): The Taxpayer Relief Act of 1997: Provisions for Farmers and Rural Communities. AER-764, Economic Research Service, USDA, July.

Одлін-Смі, Д. та Р. ван Рооден (1999): Зростання в Україні – Уроки для з інших країн із перехідною економікою. В: Зіденберг, А. та Л. Хоффманн (за ред.): Україна на роздоріжжі: Економічні реформи у міжнародному порівнянні. Physica-Verlag, Heidelberg: с. 9-21.

OECD (2000): Taxation of Agriculture in Europe: A Guide to Agricultural Income Tax. European Federation of Agricultural Consultancy.

Серова, Е., И. Храмов та В. Масленкова (2000): Налогообложение сельского хозяйства России. Институт єкономики переходного периода, Москва, Россия, www.iet.ru.

Сірін, К. та С. Зоря (2001): Чи може диспаритет цін бути поясненням кризи в сільському господарстві України? В: фон Крамон-Таубадель, Ш., С. Зоря та Л. Штріве (за ред.): Політика та розвиток сільського господарства в Україні. Альфа-Принт: с. 97-112.

Державний статистичний комітет України (2001): Статистичний щорічник сільського господарства України.

Stiglitz, J. (1988): Economics of the Public Sector. Second Edition. W. W. Norton & Company, New York and London.

Султан, Х. (2000): Податкова реформа в Україні – недоліки та уроки. В: Ширмер, Я. та Х. Султан (за ред.): Україна в перехідному періоді. Київ: Альтерпрес.

Свіннен, Й. (2001): Десять років трансформації сільського господарства у країнах Центральної та Східної Європи: декілька уроків для України В: фон Крамон-Таубадель, С. Зоря та Л. Штріве (за ред.): Політика та розвиток сільського господарства в Україні. Альфа-Принт: с. 6-19.

UEPLAC (2001): Українські економічні тенденції. TACIS-UEPLAC.

Ван Атта, Д. (2001): У напрямі до більш ринково-орієнтованої стратегії сільськогосподарської реформи в Україні. В: фон Крамон-Таубадель, Ш., С. Зоря та Л. Штріве (за ред.): Політика та розвиток сільського господарства в Україні. Альфа-Принт: с. 80-94.

Ван Атта, Д., С. Зоря, М. Бетлій та О. Шанін (1998): Державне замовлення на зерно в Україні. Центр приватизації та економічних реформ в АПК, Київ.

Venema, J. (2002): Die Struktur und die Wettbewerbsfähigkeit der ukrainischen Milchwirtschaft: Teil 1: Milchproduktion. Masterarbeit im wissenschaftlichen Studiengang Agrarwissenschaften an der Georg-August-Universität Göttingen, Fakultät für Agrarwissenschaft.

фон Крамон-Таубадель, Ш. (1998): Коментарі до проекту Закону України "Про спеціальний режим оподаткування виробників сільськогосподарської продукції". Німецька консультативна група з економічних реформ при Уряді України, Київ.

фон Крамон-Таубадель, Ш. та І. Акімова (за ред.) (2002): Сприяння сталому економічному зростанню в Україні. Альфа-Принт, Київ.

фон Крамон-Таубадель, Ш. та К. Бенеке (2001): Нинішня та майбутня прибутковість виробництва цукру в Україні. В: фон Крамон-Таубадель, Ш., С. Зоря та Л. Штріве (за ред.): Політика та розвиток сільського господарства в Україні. Альфа-Принт: с. 241-263.

фон Крамон-Таубадель, Ш. та Л. Штріве (1999): Трансформація сільського господарства України – широке поле. Альфа-принт, Київ.

фон Крамон-Таубадель, Ш. та Л. Штріве (2001): Ринок сільськогосподарської землі в Україні. В: фон Крамон-Таубадель, Ш., С. Зоря та Л. Штріве (за ред.): Політика та розвиток сільського господарства в Україні. Альфа-Принт: с. 227-239.

фон Крамон-Таубадель, Ш., С. Зоря та Л. Штріве (за ред.): Політика та розвиток сільського господарства в Україні. Альфа-Принт, Київ.

Zorya, S. (2002): Real Exchange Rate Misalignment and Growth in Ukraine. University of Göttingen, forthcoming.

Зоря, С., М. Бетлій та О. Кобзев (2001): Вплив аграрної торговельної політики на добробут виробників та споживачів в Україні. В: фон Крамон-Таубадель, Ш., С. Зоря та Л. Штріве (за ред.): Політика та розвиток сільського господарства в Україні. Альфа-Принт: с. 199-208.

Zorya, S. and S. von Cramon-Taubadel (2002): (When) Will Ukraine Be a Global Player on World Agricultural Markets? Paper is accepted to the presentation at Xth European Congress of Agricultural Economists on August 28-31, 2002 in Zaragoza, Spain.