

ЄВРОПЕЙСЬКИЙ ДОСВІД ФУНКЦІОНУВАННЯ ПДВ У ГАЛУЗІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА

Актуальність теми. Фінансове регулювання шляхом використання податкових механізмів є невід'ємною складовою економічної системи держави. Серед його інструментів ключова роль відводиться універсальним акцизам, значення яких в сучасних фінансових системах зростає.

ПДВ є одним із найбільш поширених, водночас складних та суперечливих податків. Він замінив в Україні податок з обороту і податок з продажу, ставши в подальшому відігравати провідну роль у формуванні дохідної частини державного бюджету. Проте через наявність значних проблем при справлянні податку, які свідчать про недостатню відпрацьованість механізму його дії, ПДВ поступово перетворюється з бюджетоутворюючого у бюджетовитратний. Галузь сільського господарства є надзвичайно важливою для України, а особливо в умовах фінансової кризи, коли сільськогосподарська продукція формує важливу статтю вітчизняного експорту. На нинішньому етапі в Україні ПДВ у сільському господарстві функціонує переважно у вигляді спецрежимів його справляння.

Досвід ведення сільського господарства в аграрно розвинених європейських країнах засвідчує, що специфіка даної галузі обумовлює активне втручання держави в процес її функціонування, особливо в умовах трансформації економіки. У забезпеченні реалізації заходів, спрямованих на підвищення ефективності функціонування аграрного сектора, особливе місце посідає фіскальна політика. Використовуючи важелі фіскальної політики, держава спроможна ефективно регулювати розвиток сільського господарства.

Рівень ефективності сільськогосподарського виробництва в Україні все ще залишається низьким, а сільськогосподарські підприємства здебільшого не спроможні самостійно забезпечити його підвищення. Вирішення цієї проблеми вимагає формування дієвої системи державного аграрного протекціонізму.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам дослідження особливостей функціонування ПДВ в галузі сільськогосподарського виробництва аграрно розвинених європейських країн присвячені праці вітчизняних науковців М. Я. Дем'яненка, Л. Д. Тулуша, В. В. Березовського, О. М. Чередниченко, І. О. Луїної, Л. В. Синявської, А. М. Соколовської, В. М. Федосова та ін.

Не зважаючи на позитивний та тривалий досвід функціонування ПДВ у європейських країнах, його застосування в Україні є достатньо проблемним. Відповідно, нині

залишається значна кількість нерегульованих питань, пов'язаних з функціонуванням ПДВ, а саме з механізмом нарахування та сплати податку, поверненням зайво сплачених сум ПДВ платникам з бюджету тощо.

Постановка наукового завдання. Мета нашої статті полягає в оцінці практики функціонування податку на додану вартість у сільському господарстві розвинених європейських країн та розробці, на цій основі, пропозицій щодо вдосконалення механізму адміністрування зазначеного податку в аграрному секторі економіки України.

Виклад основного матеріалу. Однією з найпоширеніших форм стимулювання розвитку сільськогосподарського виробництва, що в переважній мірі стосується середніх та малих за розміром господарств, у розвинених країнах є створення для них преференцій в оподаткуванні шляхом уведення спеціальних податкових правил (Франція) або застосування загальних правил з окремими пільгами для середніх та малих господарств (Італія, Великобританія). Тому доцільно розглянути європейську практику застосування спрощених (спеціальних) режимів оподаткування сільськогосподарського виробництва та необхідність її адаптації й застосування в Україні.

У більшості країнах з фермерами важко співпрацювати як з платниками податків. Переважно вони не ведуть належний облік та реєстрацію всіх операцій. Проте доречно відзначити декілька виключень з цього загального твердження, і зазначити, що в деяких країнах фермери схожі з будь-яким іншим продавцем і мають справу з повним та звичайним законодавством з ПДВ (наприклад, Данія, Швеція, Нова Зеландія, Великобританія).

З цього приводу зазначимо, що менше ніж 3 % фермерів ведуть належний бухгалтерський облік своєї діяльності в Італії, Ірландії, Франції та Австрії, тоді як більше ніж 80 % фермерів його здійснюють у Нідерландах та Великобританії [2, с. 141].

Специфічні особливості аграрної економіки неминуче накладають свій відбиток на запровадження та функціонування ПДВ в галузі сільськогосподарського виробництва. При цьому, зауважимо, що виникнення певних об'єктивних труднощів характерне навіть для спрощеної системи ПДВ у сільському господарстві.

В Європейських країнах для сільського господарства характерним є застосування режимів справляння ПДВ, що мають специфічний характер, які направлені на пільгове оподаткування в сільському господарстві та спрощення податкових процедур.

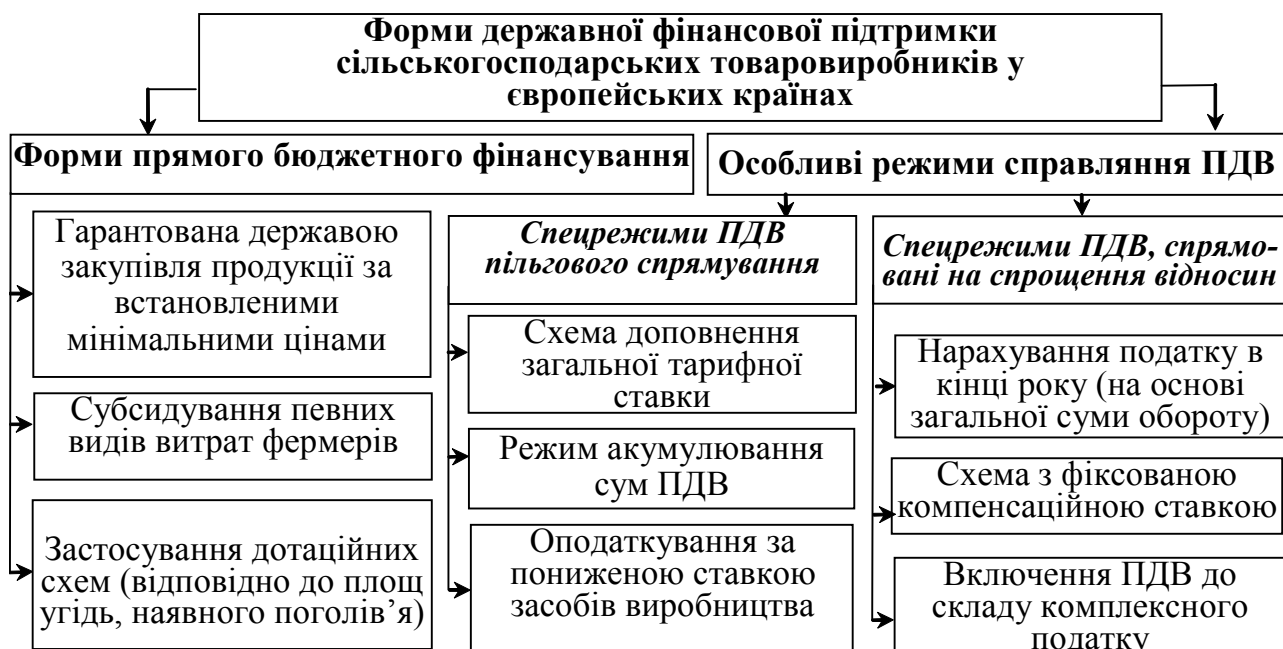


Рис. 1. Форми прямої та непрямої (за рахунок механізму ПДВ) державної фінансової підтримки сільгосптоваровиробників у європейських країнах

За результатами узагальнення зарубіжної практики державної фінансової підтримки сільськогосподарських товаровиробників охарактеризовано найбільш поширені її форми (рис.1). Виявлено, що фінансове стимулювання фермерської діяльності здійснюється переважно методами прямого бюджетного фінансування, тоді як роль податкових інструментів в цьому процесі є незначною.

Зазначаємо, що в цілому в країнах ЄС для механізму функціонування ПДВ характерним є єдність та схожість в адмініструванні. При цьому, наголошуємо, що розмір ставок, та взагалі їх кількість, може різнитися по окремо взятих країнах. Окрім того, на відміну від України, має місце диференціація розподілу надходження від сплати даного податку між бюджетами різних рівнів. Зокрема, така диференціація характерна для Німеччини, натомість як у Франції до національного бюджету спрямовується вся сума надходження від сплати податку.

Спочатку зупинимося на розгляді спеціальних режимів справляння ПДВ, що характеризуються пільговим спрямуванням.

Прикладом спеціального пільгового режиму є спеціальна схема ПДВ, відома як «схема доповнення загальної тарифної ставки» фермерів, що використовується дрібними фермерами та садоводами (у переважній більшості у Франції та Італії) [1, с. 214]. Основна його суть полягає у встановленні доповнення до фіксованих компенсаційних відсоткових норм. Фермери, що використовують цей спеціальний пільговий режим не зареєстровані платниками ПДВ (переважно це зовсім дрібні фермерські господарства) і, відповідно, вони не можуть компенсувати вхідний податок.

Проте, формуючи ціну, фермери мають право отримати доповнення загальної тарифної ставки (яка становить 4 %), під час реалізації товарів та послуг клієнтам зареєстрованим платниками ПДВ. Це доповнення не є ПДВ, але діє як компенсація втрати вхідного податку на закупівлі.

Таким чином, у цих країнах, за умов застосування даного пільгового режиму справляння ПДВ, державі вдається в певній мірі зрівноважити податкові умови для різних категорій сільськогосподарських товаровиробників (які мають різний податковий статус, є різними за величиною). Тобто, у цих європейських країнах пріоритетним є всіляке сприяння виробництву сільськогосподарської продукції з боку держави, не залежно від розмірів фермерських господарств, що її виробляють. Навпаки, держава вдається до різних заходів щодо підтримки невеликих фермерських господарств та зрівноваження умов їх господарювання з іншими виробниками галузі.

Як свідчить практика оподаткування, в різних країнах наявна досить велика різноманітність ставок ПДВ, тобто діє принцип диференційованих ставок. Знижені ставки податку встановлюють, як правило, на продовольчі товари, товари першої необхідності. Знижені ставки ПДВ на продовольчі товари діють у ФРН — 7%, Італії — 4%, Іспанії — 7% і 4%, Греції — 8%, Франції — 5,5 %, Нідерландах — 6%. Польщі — 7% [3, с. 216]. Із цього приводу зазначимо, що в Україні останнім часом значна частина наукових публікацій присвячена питанням зниження рівня ставок податку на додану вартість, а також їх диференціації.

У розвинутих країнах широко використовується

практика звільнення від сплати ПДВ, а також застосування пониженої ставки податку на засоби виробництва, що використовуються для сільськогосподарського виробництва.

В усіх країнах ЄС невеликі та середні за розміром господарства можуть застосовувати режим сплати податку, згідно з підсумками року, виходячи із загальної суми обороту (для них характерним є ведення простої бухгалтерії, при цьому податок підлягає сплаті в кінці року на основі підсумкової суми продажів та купівель).

Основна суть зазначеного режиму направлена на спрощення податкових відносин, надання можливості сільськогосподарським товаровиробникам максимально сконцентруватися на головному своєму завданні — виробництві якісної продукції, не відволікаючись (щомісячно або щоквартально) на розрахунках та сплаті податку.

У країнах ЄС широкого розповсюдження набув режим сплати ПДВ за якого етап сільськогосподарського виробництва позбавлений сплати ПДВ до бюджету, а сільськогосподарські підприємства, що здійснили перехід на спец режим, отримують можливість нарахування та сплати даного податку до бюджету за ставкою, відмінною від стандартної — фіксованою ставкою (flat rate), розрахунок якої здійснює кожна країна беручи за основу національні рахунки. Отже, основну мету зазначеного режиму можна визначити, як досягнення покриття сум сплаченого та нарахованого податку, тобто фактично сума сплати податку до бюджету дорівнює нулю.

Проте, тут важливим постає питання правильності та точності розрахунку компенсаційних процентних норм для запобігання перекомпенсації та перетворення зазначеного режиму на субсидування сільського господарства. Таким чином, фактично податок на додану вартість став невід'ємною структурною частиною в побудові єдиної політики ЄС в галузі сільськогосподарського виробництва. Компенсаційна ставка податку може різнитися не лише в окремих країнах, але й в межах однієї країни, у розрізі галузей сільськогосподарського виробництва.

Зазначимо, що найбільшого поширення, так звана, система загальної тарифної ставки набула в трьох країнах: Франції, Нідерландах та Німеччині. Різниця в пропорції фермерів в системі загальної тарифної ставки ПДВ свідчить, що німецькі фермери мають відповідний економічний інтерес за ставкою в 9 % порівняно з 7 %-ою пільговою ставкою, що застосовується в звичайній системі [2, с. 14].

Оподаткування фермерів в Англії та Данії здійснюється на загальних підставах поряд з платниками інших категорій. Тобто, в цих країнах оподаткування ПДВ в галузі сільськогосподарського виробництва відзначається ефективним характером. Зауважимо, що у Великобританії ставка ПДВ на продукцію сільськогосподарського виробництва становить 0 % та ферме-

ри мають можливість отримання компенсації податку з бюджету у відповідно встановлений термін.

У Білорусі застосовується спеціальний режим справляння ПДВ в галузі сільськогосподарського виробництва основна мета якого — підтримка розвитку агропромислового комплексу. Сільськогосподарські підприємства не зобов'язані сплачувати ПДВ на реалізовану сільськогосподарську продукцію: ПДВ лише розраховується й залишається на підприємстві за умови подальшого використання тільки на розвиток виробництва. Крім того, ставка податку зменшена у два рази — з 18% до 9% [4, с. 4]. Проте на несільськогосподарську продукцію ПДВ нараховувався за ставкою 18% (починаючи з 01.01.2010р. ставка дорівнює 20%).

Підсумовуючи вищезазначене зауважуємо, що в Білорусі сплата ПДВ сільськогосподарськими товаровиробниками характеризується пільговим характером в частині реалізації ними сільськогосподарської продукції, що розраховується за ставкою ПДВ в 9 %, з подальшим правом використання таких сум на розвиток виробництва.

Описаний вище пільговим режим справляння ПДВ щодо сільськогосподарських товаровиробників в певній мірі є схожим до практики його застосування в Україні. Суттєва відмінність полягає у застосуванні пониженої ставки податку. Крім того, в цій країні сільськогосподарські підприємства, для спрощення податкових процедур, мають можливість перейти на сплату ЄСП (до складу якого ПДВ не входить, на відміну від досвіду Росії).

Цікавим є досвід Росії щодо особливостей функціонування ПДВ в сільському господарстві. З огляду на це, ми вважаємо за потрібне більш детальніше зупинитися на розгляді цього питання.

У Росії оподаткування сільськогосподарських товаровиробників характеризується певними особливостями, суть яких зводиться до спрощення податкових процедур щодо цієї категорії платників. На противагу українським особливостям, що притаманні податковій системі в частині функціонування спеціальних режимів справляння ПДВ в галузі сільського господарства, у Росії ПДВ включено до складу єдиного сільськогосподарського податку. Податковою базою є грошове вираження доходів, зменшених на суму видатків. ЄСП вираховується як відповідна податковій ставці відсоткова частка податкової бази (податкова ставка дорівнює 6 %) [5, с. 92].

Якщо частково застосувати практику сплати ЄСП в Росії до українських платників ФСП, зокрема в частині звільнення платників ФСП від сплати ПДВ, це, на нашу думку, може призвести до наступних наслідків:

— втрати можливості покриття сум податкового кредиту сільськогосподарськими виробниками, що, в свою чергу, суперечить економічній суті даного податку;

— позбавить можливості застосування практики щодо спрямування сум цього податку, що залишаються у розпорядженні сільськогосподарських товаровиробників, внаслідок застосування специфічних

механізмів справляння ПДВ, на виробничі цілі сільськогосподарських підприємств.

Ми схиляємося до думки, що застосування російського досвіду в Україні, в частині включення ПДВ до складу ФСП, є не зовсім доцільним. З цього приводу, ми вважаємо за потрібне, звернути увагу на те, що ці податки мають різну економічну природу і таке їх об'єднання просто неможливе та некоректне. ПДВ характеризується специфічним механізмом, за якого обчислення податку здійснюється не шляхом безпосередньо оподаткування доданої вартості, а поетапно через інші показники (що дозволяє використовувати різні методи обрахунку податку, а також застосовуючи їх комбінацію регулювати величину його надходжень). Враховуючи вищезазначене, дана податкова форма не може бути включеною до складу будь-якого комплексного податку, оскільки має специфічну базу нарахування та механізм сплати, що відповідним чином відобразиться на розподілі навантаження на платників.

Підсумовуючи, зазначаємо, що всюди оподаткування сільського господарства найбільш поширеною формою універсального акцизу — ПДВ, характеризується пільговим характером.

Висновки. За результатами проведеного аналізу європейської практики справляння ПДВ з фермерів обґрунтовано висновок щодо її спрямованості на спрощення податкових процедур та нівелювання негативного впливу на діяльність економічних суб'єктів. Разом з тим, відмічено різноманітність варіантів справляння ПДВ у країнах пострадянського простору: від режиму акумуляції сум податку у розпорядженні товаровиробників (Білорусь) до включення податку до складу комплексного сільськогосподарського податку (Росія).

Європейська практика державної фінансової підтримки не передбачає суттєвої ролі податкового механізму — оподаткування використовується за призначенням, для виконання фінансових та регулюючих завдань. Спеціальні режими та порядки оподаткування (в тому числі справляння ПДВ) застосовуються, в основному, з метою спрощення податкових відносин для врахування специфіки фермерської діяльності, а не для поліпшення фінансового забезпечення суб'єктів аграрного бізнесу. За результатами узагальнення механізмів справляння ПДВ у сільському господарстві європейських країн відмічена суттєва їх варіативність — від застосування практики акумуляції сум ПДВ у Білорусі, до включення ПДВ до складу комплексного сільськогосподарського податку у Росії.

Література

1. **Due J.F.** The choice between a Value-Added Tax and a Retail Sales Tax // Report of Proceedings of the Thirty-Seventh Tax Conference, November 18-20, 1985, Toronto: Canadian Tax Foundation, 1986. — P. 23 — 30.
2. **A. Tait.** Value Added Tax: International Practice and Problems, 1988, 228 p. 3. **Держава** — податки — бізнес: (Із світового досвіду фіскального регулюван-

ня ринкової економіки) : монографія / В. М. Суторміна, В. М. Федосов, В. Л. Андрущенко. — К. : Либідь, 1992. — 328 с. 4. **Дем'яненко М. Я.** Проблеми ПДВ в агропромисловому виробництві / М. Я. Дем'яненко // Фінанси України. — 2006. — № 10. — С. 3 — 8. 5. **Тулуш Л. Д.** Функціонування податку на додану вартість у сільському господарстві: досвід ЄС / Л. Д. Тулуш // Економічний вісник Донбасу. — 2010. — № 2. — С. 90 — 95.

Прокопчук О. Т. Європейський досвід функціонування ПДВ у галузі сільськогосподарського виробництва

У статті розглянуто особливості європейської практики справляння ПДВ у сільському господарстві, а також здійснено аналіз особливих режимів справляння зазначеної податкової форми і, на цій основі, розроблено пропозиції щодо можливостей адаптування зарубіжної практики справляння ПДВ із фермерів до вітчизняної системи оподаткування.

Ключові слова: ПДВ, спеціальні режими, фіксовані компенсаційні відсоткові норми, понижена ставка, спрощені режими оподаткування, фінансова підтримка.

Прокопчук Е. Т. Европейский опыт функционирования НДС в отрасли сельскохозяйственного производства

В статье рассмотрены особенности европейской практики производства НДС в сельском хозяйстве, а также осуществлен анализ особенностей режимов производства данной налоговой формы и, на этой основе, разработаны предложения относительно возможностей адаптации зарубежной практики производства НДС из фермеров к отечественной системе налогообложения.

Ключевые слова: НДС, специальные режимы, фиксированные компенсационные процентные нормы, сниженная ставка, упрощенные режимы налогообложения, финансовая поддержка.

Prokopchuk O. T. European experience of functioning of VAT in industry of agricultural production

The features of European practice of production of VAT are considered in agriculture, and also the analysis of the special modes of production of this tax form is carried out and, on this basis, worked out to suggestion in relation to possibilities of adaptation of foreign practice of production of VAT from farmers to the home system of taxation.

Key words: VAT, dedicated modes, fixed compensative percentages, mionectic rate, simplified modes of taxation, sponsorship.

Стаття надійшла до редакції 10.04.2011
Прийнято до друку 26.08.2011