

# МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ТА ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНІ ВІДНОСИНИ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ВИРОБНИЦТВІ

---

## МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ОПЕРАЦІЙ З КУПІВЛІ-ПРОДАЖУ ПРОДОВОЛЬЧИХ ТА ІНШИХ ТОВАРІВ

**І.М. ДЕМЧАК,**  
кандидат економічних наук,  
заслужений працівник с.-г. України,

**Д.М. МИКИТЮК,**  
кандидат сільськогосподарських наук,  
доцент, заслужений працівник с.-г. України,

**І.В. СВИНОУС,**  
доктор економічних наук, професор

**Л.В. ШАПАРЕНКО**

*Український науково-дослідний інститут  
продуктивності агропромислового комплексу*

*Розглянуто міжнародний досвід  
оподаткування податком на додану  
вартість операцій з купівлі-продажу  
продовольчих та інших товарів.*

**Постановка проблеми.** Останнім часом в Україні активно обговорюється питання реформування системи ПДВ – як шляхом істотного зниження ставок податку або їх незначною коригування, так і шляхом переходу до інших принципів адміністрування податку, і навіть заміни ПДВ податком із продажів.

Протягом 2008-2014 рр. в Україні стосовно до сільськогосподарських підприємств як один із методів державної підтримки використовувався спеціальний режим оподаткування ПДВ. Агропромисловий комплекс 2008-2014 р.р. демонстрував досить високі темпи зростання, характеризувався значною інвестиційною привабливістю та суттєвим експортним потенціалом. Це зумовлено, поряд з іншим сприятливими умовами господарювання, в першу чергу за рахунок застосування стимулюючих податкових режимів та механізмів оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.

Позитивні темпи розвитку і динаміка аграрного виробництва забезпечувалися за рахунок єдиної дієвої фінансової підтримки АПК – акумуляції ПДВ від продажу сільськогосподарської продукції (в середньому 55-70% такої підтримки це кошти від акумуляції сум ПДВ).

Підтримка за рахунок функціонування спец-режимів справляння ПДВ була досить вагомою. Частка такої підтримки в загальних обсягах державної фінансової підтримки

протягом 2008-2014 рр. була стабільною й коливалася в межах 90-95 %. У зв'язку з цим вважаємо за доцільне вивчення зарубіжного досвіду регулювання ПДВ.

**Мета дослідження.** На даний час ПДВ як непрямий податок відіграє важливу роль в економіці різних країн, у тому числі і в економіці України. На відміну від історичних попередників – податку з обороту і податку з продажів ПДВ виокремлюється рядом позитивних властивостей, перш за все економічною нейтральністю. По іншому, цей податок не вносить спотворень до системи економічних мотивацій господарюючих суб'єктів, а значить, «невидима рука ринку» Адама Сміта, як і раніше, змушує їх діяти оптимальним для суспільного блага чином.

**Виклад основного матеріалу.** Останніми десятиліттями популярність ПДВ використовується все ширше. До теперішнього часу ПДВ впроваджено у понад 130 країнах. США залишаються єдиним членом Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР), що не застосовують ПДВ.

Найзначнішу роль ПДВ відіграє в податковій системі країн ЄС. У програмі уніфікації в межах цієї організації проблеми ПДВ посідають одне з чільних місць. Крім того, наявність законодавчого введення ПДВ у країні є обов'язковою умовою членства в цій організації, і не випадково [1-2]. У ретроспективі, деякі провідні країни ЄС, наприклад та ж Франція, до початку формування Загального ринку відрізнялася широким використанням непрямих податків. І найбільш привабливим варіантом, що прийнятний для поступового зближення принципів оподаткування країн ЄС – а це розглядається як одне із важливих завдань від початку інтеграційних процесів у Західній Європі – передбачався шлях формування єдиних основ непрямого оподаткування; стосовно податків на споживання найважливіша роль відводилась уніфікації використання ПДВ. За весь період західноєвропейської інтеграції уніфікація непрямого оподаткування, і особливо ПДВ, просунулася досить далеко. У більшості країн ЄС ПДВ відіграє сьогодні роль єдиного податку на споживання; хоча у деяких країнах поки що збереглося його використання паралельно з податком на продаж (наприклад, Німеччина).

Аналіз засвідчує наявність достатньо високих ставок ПДВ у країнах ЄС. У деяких країнах (наприклад, у Швейцарії, Фінляндії, Данії) ці ставки перевищують максимальні, що рекомендують керівні органи ЄС (1420% з основних груп товарів за дозволу використання більш низьких ставок для деяких видів соціально важливих товарів). Це свідчить про незавершення процесу уніфікації оподаткування в країнах ЄС, навіть у сфері оподаткування непрямыми податками (стосовно прямого оподаткування різниця між країнами ще значніша) [3-4].

Стосовно західноєвропейських країн, що не входять до ЄС, то ставки ПДВ у них досить різні (в Норвегії до 1 січня 1995 р. – 22%, згодом – 23%; у Швейцарії – 6,5%). При цьому, стаття 99 Римського договору щодо створення ЄС цілком присвячена принципам гармонізації податків всередині Союзу з метою зняття податкових перешкод на шляху пересування робочої сили, товарів, послуг та капіталів. У 80-х роках минулого століття робота з гармонізації податків у межах ЄС помітно посилилась. Особливо різниця щодо величини ставок ПДВ у країнах ЄС помітна порівняно з країнами, що обмежують використання непрямих податків взагалі, й ПДВ також. Так, у США взагалі не використовується ПДВ, ставка аналогічного податку на продаж – коливається в окремих штатах від 3 до 8,25%; у Канаді ставка ПДВ становить 7,58%, в Японії – 3%.

Необхідно підкреслити, що в останній групі країн відбувалася боротьба навколо питання щодо введення ПДВ [5]. Наприклад, у США вже із 60-х років ХХ ст. висувалася пропозиція щодо введення ПДВ як засобу вирішення гострих фінансово-бюджетних проблем країни (іноді як часткової заміни податку на прибуток). Основним аргументом було посилення на широке використання цього податку в країнах ЄС, що, на думку американських прихильників ПДВ забезпечує для зовнішньої торгівлі цих країн вигідніше становище порівняно з США.

Американські супротивники введення ПДВ, наприклад, посилаються на загрозу посилення інфляції в США і пов'язаних з цим інших негативних наслідків, включаючи зниження платоспроможності попиту основної маси населення і зумовленим цим спадом темпів економічного росту. Остання позиція ґрунтувалася на широко розповсюдженій в американському суспільстві думці про негативне відношення до непрямих податків в аспекті їхнього відвертого соціально несправедливого характеру (адже джерело цих податків слугує споживання всього населення без обліку рівня доходу його окремих прошарків).

У результаті позиція супротивників ПДВ переважила.

Дуже серйозний супротив чинився щодо введення ПДВ в Японії. Проти цього податку були висунуті серйозні заперечення: перш за все, засуджувалося викликане згаданим податком підвищення цін і, відповідно, звуження платоспроможного попиту; необхідно підкреслити, що ПДВ ставить у невідповідне становище трудомісткість виробництва, а також компанії з високою прибутковістю.

Усе це змусило уряд Японії відтерміновувати введення цього податку. Коли ж японський уряд зважився на це, відповіддю була негативна реакція суспільства, що відобразилася в підриві політичного авторитету керуючої ліберально-демократичної партії та призвело до відставки уряду.

Фіскальну роль сучасних податків на споживання (з вирішальною часткою ПДВ) можна виявити на основі оцінки частки цих податків у загальних податкових надходженнях [7].

У середньому в промисловості розвинутих країн частка податків на споживання в загальних податкових надходженнях становить 28,3% (проти 31,4% з індивідуального прибуткового податку і 6,6% – з податку на прибуток).

Статистичні дані свідчать, що витрати адміністрування згаданого податку менші, ніж витрати адміністрування податків, що стягуються з доходів (прибутку) [8-9]. Так, за даними агентства з адміністрування податків (tax administration agency), у Великобританії витрати на стягнення ПДВ знаходяться на рівні 0,55% загальної суми зібраного ПДВ, тоді як для прибуткового податку такі витрати досягають 1,27%. Аналогічні дані характерні для країн Європи (витрати адміністрування ПДВ коливаються від 0,5 до 1% зібраного ПДВ) та для Нової Зеландії.

Цікавий досвід країн, які перейшли на ПДВ відносно недавно, – це Австралія, Канада, Нова Зеландія. Процес переходу на нову систему оподаткування, включаючи підготовку й перепідготовку кадрів фіскальних органів, роз'яснювальну роботу з платниками податків, навчальні програми для платників податків (у тому числі вивчення нових стандартів обліку операцій), видання друкованих матеріалів та оповіщення платників податків через засоби масової інформації у середньому становив від 15 до 24 місяців.

За підрахунками експертів в Австралії перехід до ПДВ коштував державі близько 464 млн дол. США охоплював різні форми допомоги бізнесу в освоєнні нової системи, а також різноманітні навчальні програми.

У Канаді роз'яснювальна робота була покладена на три організації – Міністерство фінансів (Department of Finance), Службу доходів (Canada Revenue Agency) і Службу інформування споживачів (Consumer Information Office). Вони проводили семінари, тренінги, розсилали інформаційні бюлетені, надавали консультації по телефону. На цю програму, за деякими оцінками, держава витратила понад 98,5 млн дол. США.

Велика диференціація ставок і виключення з оподаткування окремих категорій товарів і послуг породжують проблеми правової кваліфікації податкових відносин, створюють додаткові витрати для держави з адміністрування податку, а для бізнесу – з ведення фінансового обліку (наприклад, окремого обліку), що в кінцевому підсумку значно «ускладнює» податок і стимулює бізнес до використання не завжди прозорої податкової оптимізації [11].

Для сучасних держав характерне розширення і посилення втручання в різні сфери їхнього економічного життя.

ПДВ було введено в Італії з 1 січня 1973 року в порядку реалізації рішень країн-учасниць ЄС щодо зближення своїх фінансових систем на три роки пізніше, ніж це здійснили інші країнами. ПДВ значно спростив непряме оподаткування, замінивши собою існуючий раніше податок з обороту і понад 20 акцизів. На даний час цей податок становить 67% у загальній сумі непрямих податків.

ПДВ стягується з покупця переважної більшості товарів і послуг на кожній стадії їх виробництва і просування до кінцевого споживача. При цьому сума податку, додана до вартості товару, визначається виходячи з його ринкової ціни і встановленої ставки податку. Загальна вартість виробів, включаючи податок, оплачується споживачами на наступній стадії виробництва продукції і входить до її собівартості (формально рахунки-фактури, запропоновані продавцями до оплати, показують покупцеві окремо ціну товару і величину податку). Водночас податок, що сплачується підприємствами до бюджету, визначається як різниця між податком, який включається у вартість товару (отриманих зі споживача) та податків, відшкодованих виробникам за поставку матеріалів і комплектуючих виробів. Таким чином, податок розраховується пропорційно вартості, доданої на відповідній стадії обробки.

Оцінка ПДВ, як правило, дається позитивна, визначається як найбільш успішний податок на споживання. До позитивних якостей відносять насамперед нейтральність стосовно підприємств, а також реальність і стабільність надходження коштів до бюджету, створює сприятливі умови для експорту продукції, стримує до певної міри споживання предметів розкоші. На даний час близько 40 країн світу, в тому числі більшість європейських країн, застосовують ПДВ. Пропонований розвиток ПДВ полягає у скороченні числа ставок і вдосконаленні методів його розрахунку. На відміну від ФРН, де частина ПДВ спрямовується в земельні бюджети, в Італії ПДВ повністю надходить до центрального бюджету.

Разом із тим за рахунок ПДВ місцеві колективи можуть отримувати дотації від держави. Частина ПДВ (приблизно 1,4%) використовується ЄС.

Однак ПДВ – один із найскладніших з точки зору обчислення і сплати, викликає постійні питання у сфері практики його застосування, змушуючи державні органи, наділені повноваженнями в галузі фінансів, видавати велику кількість письмових роз'яснень і рекомендацій, а суперечки з податку на додану вартість складають значну частку судової практики в сфері оподаткування.

У теоретичному аспекті механізм системи відшкодування надзвичайно простий: за підсумками кожного податкового періоду платник податку подає до податкових органів податкову декларацію, на підставі якої він або сплачує до бюджету суму податкових зобов'язань, або висуває вимоги до відшкодування з бюджету певної суми в разі, якщо обсяг податку, сплаченого в податковому періоді постачальникам, буде вищою, ніж обсяг нарахованого податку. При цьому фінансові органи теоретично повинні в термін, що відповідає терміну сплати податку до бюджету, перерахувати відповідну суму на рахунок платника податків.

При розгляді практики відшкодування ПДВ у деяких зарубіжних країнах доцільно звернути увагу на документи, які платник податків повинен подати до податкових органів з метою підтвердження права на застосування нульової ставки ПДВ у разі експорту товарів, а також на документи, які вимагаються у платника податків у процесі проведення податкової перевірки правильності обчислення податку та отримання відшкодування ПДВ з бюджету [12].

Як правило, у країнах, які стягують ПДВ, основним документом, на підставі якого експортерам проводиться відшкодування податку, сплаченого постачальникам, є звичайна податкова декларація, в якій зазначено перевищення сум податку, сплаченого постачальникам, над сумами нарахованого податку. У деяких випадках у податкові органи також повинні бути представлені документи, що підтверджують факт експорту товарів, проте в більшості випадків (у країнах Європейського Союзу) документи, що обґрунтовують правомірність вимог про відшкодування податку (згідно з податковим законодавством), подаються до податкових органів не за підсумками кожного податкового періоду, в якому виникла необхідність у відшкодуванні податку, а за підсумками кожного кварталу, в якому були представлені вимоги про відшкодування.

Законодавство багатьох країн встановлює граничні терміни, протягом яких органи державної влади (податкові органи або органи казначейства) зобов'язані виконати вимоги платника податків про відшкодування ПДВ.

Огляд законодавства різних країн показує, що тривалість цього строку варіює від 24 годин у Перу до 90 днів у Франції. В середньому за вибіркою країн, що представлені в огляді МВФ, цей термін становить 30 днів, хоча в багатьох випадках зазначені терміни не дотримуються.

**Висновки.** Оцінюючи зарубіжний і вітчизняний досвід використання спеціального режиму оподаткування ПДВ стосовно сільськогосподарських товаровиробників можна констатувати, що це була не ідеальна, але робоча модель державної підтримки

сільськогосподарських товаровиробників на відміну від прямих бюджетних дотацій. Зокрема серед умов застосування спец-режиму ПДВ варто передбачити соціальну орієнтованість його суб'єктів, дотримання нормативу працівників на один гектар, частки тваринництва у загальних доходах, участь у соціальній інфраструктурі сільських територій. Місцева громада також повинна отримати певні вигоди від застосування спец-режиму ПДВ у вигляді соціальних трансферів від сільгосптоваровиробників. Тому звідси, вже на найближчий час вбачається нагальним напрацювати з урахуванням кращого світового досвіду пропозиції щодо нової науково обґрунтованої системи оподаткування, яка б стимулювала, а не стримувала розвиток сільського господарства України.

### Список літератури

1. *Березовський В.В., Тулуш Л.Д.* Податкове регулювання конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції. *Вісник Сумського нац. аграрного ун-ту. Серія: Фінанси і кредит.* 2008. № 2. С. 88-95.
2. *Боровик П.М., Тулуш Л.Д., Мережко І.В.* Напрями вдосконалення механізмів справляння земельних податкових платежів в аграрній сфері. *Наука й економіка: Науково-теоретичний журнал Хмельницького економічного ун-ту.* 2012. № 25. Т. 1. С. 154-159.
3. *Братцев В.И.* Налоговый мультипликатор в экономике сельского хозяйства *Вестник Российского экономического университета.* 2011. № 4. С. 39-43.
4. *Гончаренко Г.А.* Роль налоговых режимов в достижении целей аграрной политики России. *Вестник Московского гос. университета.* 2010. № 3. С. 78-89. (Серия 6: «Экономика»).
5. *Єфименко Т.І.* Податки в інституційній системі сучасної економіки. Ін-т економіки та прогнозування. Київ : ІЕП, 2011. 688 с.
6. *Лупенко Ю.О.* Напрями реформування податкової політики. *Наукові праці НДФІ.* 2004. № 6 (29). С. 103-106.
7. *Лупенко Ю.О., Тулуш Л.Д.* Стратегічні напрями податкового регулювання розвитку аграрного сектору економіки України на період до 2020 року. Київ. : ННЦ ІАЕ, 2013. 38 с.
8. *Малініна Н.М., Тулуш Л.Д.* Особливості формування системи прямого оподаткування аграрного сектору в розвинутих країнах. *Соціально-економічні проблеми і держава.* 2012. Вип. 1 (6). С. 124- 134.
9. *Минакова И., Булгакова О., Коровина К.* Налоговые механизмы регулирования инвестиционных процессов в региональном АПК. *Вестник Курской государственной сельскохозяйственной академии.* 2011. Вып. 2. Т. 2. С. 9-12.

10. *Папцов А.* Особенности налоговой политики в странах с развитой рыночной экономикой. *АПК: экономика, управление*. 2008. № 1. С. 48-53.
11. *Прокопчук О.Т., Тулуш Л.Д.* Функціонування податку на додану вартість у сфері агропромислового виробництва : монографія . Київ : ІАЕ, 2011. 280 с.
12. *Рудая М.І., Тулуш Л.Д.* Адміністрування податку на додану вартість у сфері агропромислового виробництва. *Світ фінансів: Науковий журнал Тернопільського національного економічного університету*. 2011. № 1. С. 125- 130.

**Международный опыт обложения налогом на добавленную стоимость операций  
по купле-продаже продовольственных и других товаров**

И.Н. Демчак,  
*кандидат экономических наук, заслуженный работник с.-х. Украины,*

Д.Н. Микитюк,  
*кандидат сельскохозяйственных наук,  
доцент, заслуженный работник с.-х. Украины,*

И.В. Свиноус,  
*доктор экономических наук, профессор,*

Л.В. Шапаренко  
*Украинский научно-исследовательский институт производительности агропромышленного  
комплекса*

Рассмотрен международный опыт обложения налогом на добавленную стоимость операций по купле-продаже продовольственных и других товаров.

**International experience of taxing value-added transactions on  
the purchase and sale of food and other goods**

I.N. Demchak,  
*candidate of sciences (economics), honored worker of agriculture of Ukraine,*

D.M. Mikituk,  
*candidate of agricultural sciences,  
associate professor, honored worker of agriculture of Ukraine,*

I.V. Svinous,  
*doctor of economics, professor,*

L.V. Shaparenko  
*The Ukrainian research institute of productivity  
of the agro-industrial complex*

International experience of taxing value-added transactions on the purchase and sale of food and other goods.