



окресленого податку необхідно виходити з розміру потенційних рентних доходів від окремо визначеної земельної ділянки.

Список використаної літератури

1. Саблук П. Т. Основні напрями удосконалення державної аграрної політики в Україні / П. Т. Саблук, Ю. Я. Лузан // Економіка АПК. – 2011. – № 5. – С. 3–16.
2. ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.iae.kiev.ua>.
3. Українська аграрна асоціація [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uagra.com.ua/?p=890>.
4. Програма розвитку АПК України на період до 2020 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.uagra.com.ua/wp-content/uploads/2014/02/APK-STRATEGY_02.2014.pdf.
5. Оподаткування сільського господарства в розвинутих країнах світу [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.budgetrf.ru/Publications/Analysis/iet/an_iet_250902/an_iet_250902990.htm.
6. Якушик І. Д. Податкові системи зарубіжних країн : довідник / І. Д. Якушик, Я. В. Литвиненко. – К. : МП «Леся», 2004. – 480 с.
7. Орловски Я. Особенности налогообложения сельскохозяйственной деятельности в Польше / Я. Орловски [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.nbu.gov.ua>.
8. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=1717.

9. Податковий кодекс Республіки Білорусь [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=30488.

10. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/find:%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%B9+%D0%BA%D0%BE%D0%B4%D0%B5%D0%BA%D1%81/T102755.html.

11. Про порядок нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів : наказ Держкомзему України, Мінагрополітики України, Мінбудархітектури України, Української академії аграрних наук : від 27.01.2006 р. № 18/15/21/11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0388-06>.

12. Пропозиції робочої групи Аналітичного центру Аграрного союзу України щодо вдосконалення системи оподаткування сільгоспідприємств середнього розміру та фермерських господарств [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.aau.org.ua/pres-sluzba/novini-1/novini-asu/igorbraginecocolivrobocugrupuzpitanreformuvannapodatkovogozakonodavstvaasu>

Стаття надійшла до редакції 09.06.2014 р.

УДК 347.73

І. О. Трубін,

к.ю.н., заступник завідувача науково-дослідної лабораторії № 2 НДІ фінансового права

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПДВ В УМОВАХ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОЛОЖЕНЬ УГОДИ ПРО АСОЦІАЦІЮ УКРАЇНИ ТА ЄС

Рукопис підготовлено за результатами науково-дослідної роботи «Економіко-правові наслідки адаптації податкового законодавства в умовах корегування плану дій Угоди про асоціацію між Україною та ЄС». Зокрема, у статті зосереджено увагу на дослідженні основних аспектів Угоди у контексті формулювання напрямів наближення вітчизняного податкового законодавства до законодавства ЄС у сфері оподаткування ПДВ. Висловлено авторську думку щодо можливих шляхів виконання взятих Україною зобов'язань.

Рукопись подготовлена по результатам научно-исследовательской работы «Экономико-правовые последствия адаптации налогового законодательства в условиях корректировки плана действий Соглашения об ассоциации между Украиной и ЕС». В частности, в статье сосредоточено внимание на основных аспектах Соглашения в контексте формулировки направлений приближения отечественного налогового законодательства к законодательству ЕС в сфере налогообложения НДС. Высказана авторская позиция относительно возможных путей выполнения взятых Украиной обязательств.

Article based on the results of research «Economic and legal implications of adapting the tax law in terms of adjusting the action plan of the Association Agreement between Ukraine and the EU.»

The basis of the study are an analysis of the main directions of approximation national legislation regulating social relations in the field of VAT, with relevant provisions of European law.

Specific ways to come closer to the structure taxation in the European Union are fixed in Annex 28 to the Agreement. With regard to VAT, the said document includes commitments Ukraine gradually bring its legislation to EU legislation taking into account the position of some EU directives, in particular Council Directive 2006/112 / EC of 28.11.2006 on the common system of value added tax and Council Directive 2007/74 / EC of 20.12.2007 on the exemption from value added tax and customs duties on goods imported by persons traveling from third countries.

The Council Directive 2006/112 / EC is considered a fundamental legal act, one that establishes the legal principles of VAT in the EU. Therefore, the parties to the agreement identified this document as main what must be adapted.

In this regard, the article notes that despite the criticism, mechanism, which is set by the Tax Code of Ukraine, corresponding to the European model and is also reflected in the above-mentioned directive. Therefore, in the present conditions is not not required its reform. Improvements need only a few rules that do not comply with the taxation with this tax in European countries.

Comparative analysis of the provisions of GCC and Council Directive 2006/112 / EC has shown the need to intensify efforts to meet its commitments of Ukraine, as defined in Annex № 28 of the Association Agreement. To account for this we must examine the possible ways of implementation of European standards in the domestic tax law that regulates relations in the field of VAT.

Ключові слова: асоціація, оподаткування, податок на додану вартість, податковий кодекс, правовий механізм податку.



Внутрішня перебудова суспільних відносин у 2013–2014 роках стала рушійною силою соціально-правових перетворень та зміни вектора державної політики і на міжнародному рівні. Головним досягненням українського народу та країни в цілому було визнання їх частиною європейського соціального, економічного та географічного простору, що засвідчило підписання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом і його державами-членами, з іншої сторони (далі – Угода про асоціацію).

Саме Угода про асоціацію може стати одним з основних інструментів реформування нашої держави внаслідок розвитку економічних відносин між Україною та Європейським Союзом (далі – ЄС).

Варто зазначити, що головна ідея наближення вітчизняного законодавства до європейського полягає в покращанні відносин у торгівлі, збільшенні інвестицій та забезпеченні добросовісної конкуренції. Саме в цьому контексті сторони Угоди про асоціацію визнали та взяли на себе зобов'язання щодо застосування принципів належного управління у сфері оподаткування. Крім того, в Угоді задекларовано прагнення до покращання міжнародного співробітництва у сфері оподаткування, сприяння збору законних податкових платежів та вжиття заходів з ефективної імплементації згаданих вище принципів.

Проте, незважаючи на це, більшість положень Угоди про асоціацію та її додатків уповноваженими органами державної влади не опрацьовано. Так, в оприлюдненій у жовтні 2014 року Урядом Концепції реформування податкової системи України (далі – Концепція) не реалізовані положення глави IV Угоди про асоціацію, що закріплює правові засади наближення вітчизняного законодавства, яке регулює відносини у сфері оподаткування ПДВ, до відповідного законодавства ЄС. Не враховано те, що виконання взятих Україною зобов'язань потребує більш рішучих кроків у сфері реформування правового механізму ПДВ з урахуванням приписів європейського законодавства. Зокрема, це стосується уточнення окремих правових норм, що визначають об'єкт і базу оподаткування, ставки податку тощо. У зв'язку з цим особливої актуальності набувають дослідження, спрямовані на наукове осмислення основних напрямів реалізації положень Угоди про асоціацію щодо наближення положень податкового законодавства, у тому числі щодо ПДВ.

Конкретні шляхи наближення до структури оподаткування ЄС окреслені в Додатку 28 до Угоди про асоціацію. Що стосується ПДВ, то вказаний документ передбачає зобов'язання України поступово наблизити своє законодавство до законодавства ЄС, взявши до уваги положення окремих директив ЄС, зокрема Директиви Ради ЄС № 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. про спільну систему податку на додану вартість (далі – Директива Ради ЄС № 2006/112/ЄС) та Директива Ради № 2007/74/ЄС від 20.12.2007 р. про звільнення від податку на додану вартість і мита на товари, що ввозяться особами, які подорожують з третіх країн.

Саме Директива Ради ЄС № 2006/112/ЄС вва-

жається фундаментальним нормативно-правовим актом, тобто таким, що закріплює правові засади оподаткування ПДВ у ЄС. Тому сторони Угоди й визначили цю Директиву однією з основних, що повинні бути адаптовані.

З цього приводу необхідно зазначити, що, незважаючи на критику, як у науковій сфері, так і у прикладній площині, правовий механізм ПДВ, який встановлено Податковим кодексом України (далі – ПК України), за більшістю елементів відповідає європейській моделі, що і відображена в згаданій вище Директиві. А отже, у сучасних умовах не потрібні пропозиції щодо його реформування. Удосконалення вимагають лише окремі норми, які не відповідають порядку оподаткування цим податком у європейських країнах. Підтвердженням наведеної тези є зміст відповідної глави Угоди. Так, у статті 351 Угоди про асоціацію визначено, що сторони посилюватимуть і зміцнюватимуть співробітництво, спрямоване на вдосконалення і розвиток податкової системи та податкових органів України, зокрема посилення потужностей збору і контролю, з окремим наголосом на процедурах відшкодування ПДВ для уникнення накопичення заборгованості, забезпечення ефективного збору податків і посилення боротьби з податковим шахрайством, а також ухилення від сплати податків.

Повертаючись до згаданого вище проекту Концепції реформування податкової системи України, потрібно зауважити, що серед основних її положень тільки дві пропозиції пов'язані з реформуванням ПДВ, а саме: а) запровадження єдиного звітного періоду; б) удосконалення оподаткування аграрного сектору.

Щодо першого, то автори пропонують запровадити єдиний звітний період для всіх видів податків – квартал. А щодо другого, то простежуються елементи вдосконалення оподаткування аграрного сектору через реформування ПДВ (спеціальні режими) та фіксованого сільськогосподарського податку. При цьому, визначаючи критерій отримання права на застосування спеціального режиму оподаткування суб'єктів сільськогосподарської діяльності, автори Концепції пропонують річний обсяг виручки, що не перевищує 20 млн грн. Тобто у разі перевищення цього розміру підприємство переходить на загальну систему оподаткування.

Порівняльний аналіз положень ПК України та Директиви Ради ЄС № 2006/112/ЄС засвідчив, що поза увагою авторів Концепції залишилися зобов'язання України, які визначені в Додатку № 28 Угоди про асоціацію. Ураховуючи це, необхідно зупинитися на можливих напрямках імплементації європейських норм у вітчизняне податкове законодавство, що регулює відносини у сфері оподаткування ПДВ.

По-перше, у сучасних умовах вітчизняне податкове законодавство, незважаючи на схожий підхід до визначення об'єкта оподаткування, містить особливий перелік операцій, що звільняються від оподаткування. При цьому зазначений перелік значно перевищує сформульований у Директиві Ради ЄС № 2006/112/ЄС [2]. Так, стаття 185 ПК України



відносить до об'єкта оподаткування операції платників податків з постачання послуг. При цьому у статті 197 визначено операції, що звільняються від оподаткування. Зокрема, в підпункті 197.1.8 пункту 197.1 статті 197 ПК України закріплено, що постачання послуг з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом (крім таксі), тарифи на які регулюються в установленому законом порядку, віднесено до операцій, що звільняються від оподаткування [5].

Порівнюючи вітчизняні правові норми з європейськими, що регулюють відносини у певній сфері, можна виявити відповідність статті 185 ПК України статті 2 Директиви Ради ЄС № 2006/112/ЄС. Проте щодо звільнення від оподаткування окремих операцій, у тому числі перевезень пасажирів, існують розбіжності. Зокрема, ці розбіжності мають місце при визначенні ставок ПДВ для окремих операцій, що є об'єктом оподаткування, на підставі зазначеної Директиви. Так, у статті 98 Директиви 112 встановлено, що держави-члени можуть застосовувати одну або дві знижених ставки. При цьому пункт 2 статті 98 Директиви містить норму, яка передбачає застосування знижених ставок лише до поставки товарів або послуг за категоріями, визначеними в Додатку III. Зокрема, частина 5 вказаного Додатка III передбачає, що знижені ставки можуть застосовуватися до послуг з перевезення пасажирів та їхнього ручного багажу.

Директива Ради ЄС № 2006/112/ЄС не звільняє від оподаткування зазначені операції, на зразок українського законодавства, а як пільги пропонує застосовувати знижені ставки, що відповідно запроваджуються країнами-членами і не можуть бути менше 5 %.

По-друге, потребують уточнення положення вітчизняного законодавства, що регулюють порядок визначення бази оподаткування ПДВ.

Так, згідно зі статтею 78 Директиви Ради ЄС № 2006/112/ЄС до бази оподаткування входять такі чинники: а) податки, мита, збори та обов'язкові платежі, за винятком самого ПДВ; б) інші витрати, а саме: сплата комісійних, пакування, перевезення та страхування, за які постачальник виставляє замовникові рахунок. При цьому стаття 79 визначає, що до бази оподаткування не входять такі показники витрат:

– знижки з ціни у вигляді дисконту за дострокову оплату;

– дисконти та знижки, надані замовникові та отримані ним під час поставки;

– суми, отримані платником податку від замовника, як погашення витрат, здійснених від імені й за дорученням замовника та проведених за рахунками до з'ясування в бухгалтерській звітності [2].

Крім того, положення чинного законодавства, що регулюють особливості визначення бази оподаткування при постачанні товарів/послуг відповідно до пункту 189.3 статті 189 ПК України [5], не відповідають положенням Директиви Ради ЄС № 2006/112/ЄС у контексті визнання транспортно-го засобу новим.

Так, згідно з підпунктом (b) пункту 2 статті 2

Директиви Ради ЄС № 2006/112/ЄС транспортні засоби вважаються «новими» у таких випадках:

i) механічні транспортні засоби, поставка яких відбувається протягом шести місяців від дати першого введення в експлуатацію, або якщо транспортний засіб проїхав не більше 6 000 кілометрів;

ii) судна, поставка яких відбувається протягом трьох місяців від дати першого введення в експлуатацію, або якщо судно пройшло не більше 100 годин;

iii) літальні апарати, поставка яких відбувається протягом трьох місяців від дати першого введення в експлуатацію, або якщо літальний апарат налітав не більше 40 годин [2].

Тобто в європейському законодавстві закріплено два критерії, що дають змогу класифікувати транспортний засіб як новий. Зокрема, це: а) пробіг (що виражається в кілометрах для механічних (наземних) транспортних засобів та годинах для літальних апаратів та суден); в) період, що минув від дати введення в експлуатацію.

Вітчизняне законодавство використовує тільки критерій пробігу. Зокрема, в абзаці 10 пункту 189.3 статті 189 ПК України визначено, що новим транспортним засобом вважається:

а) наземний транспортний засіб – той, що вперше реєструється в Україні відповідно до законодавства та при цьому має загальний наземний пробіг до 6 000 кілометрів;

б) судно – те, що вперше реєструється в Україні відповідно до законодавства та при цьому пройшло не більше 100 годин після першого введення його в експлуатацію;

в) літальний апарат – той, що вперше реєструється в Україні відповідно до законодавства та при цьому його налітаний час до такої реєстрації не перевищує 40 годин після першого введення в експлуатацію. Налітаним вважається час, який розраховується від блок-часу зльоту літального апарата до блок-часу його приземлення.

По-третє, незважаючи на своє важливе значення для суб'єктів господарської діяльності, зокрема й у сфері сільського господарства, в умовах реалізації основних положень Угоди про асоціацію питання реформування спеціальних режимів ПДВ або вдосконалення правового регулювання цих відносин не є першочерговим завданням України. Відповідна теза підтверджується затвердженим у Додатку 28 до Угоди про асоціацію графіком наближення вітчизняного податкового законодавства до законодавства ЄС. Так, визначаючи п'ятирічний термін впровадження всіх положень Директиви Ради ЄС № 2006/112/ЄС, встановлюється виняток до ряду статей, зокрема й тих, що регулюють відносини у сфері використання платниками ПДВ спеціальних податкових режимів для малих підприємств.

Проте останні результати нормотворчої діяльності вітчизняних органів державної влади свідчать про активний пошук шляхів реформування сфери оподаткування аграрного сектору податками, включаючи й ПДВ.

Аналізуючи оприлюднену Урядом України в жовтні 2014 року Концепцію реформування подат-



кової системи України, а також тиражовані в засобах масової інформації робочі матеріали, можна дійти висновку про те, що в сучасних умовах під час розробки пропозицій щодо вдосконалення процесу оподаткування ПДВ суб'єктів сільськогосподарської діяльності необхідно враховувати, що визначальними у сфері правового забезпечення спеціальних режимів оподаткування в ЄС є: по-перше, особливості надання статусу суб'єкту малого підприємства; по-друге, особливості результативності діяльності малих підприємств, що дають право на застосування спеціального режиму оподаткування в сільськогосподарській діяльності.

Щодо першого, то згідно з європейським законодавством (Рекомендація Комісії 96/280/ЄС «Про визначення малих та середніх підприємств» від 03.04.1996 р.) малим підприємством є суб'єкт господарської діяльності, на якому працює менше 50 осіб; річний оборот якого не перевищує 7 мільйонів єку або сума бухгалтерського балансу не перевищує 5 мільйонів єку; яке відповідає критерію незалежності [1]. Незалежними вважаються підприємства, 25 % і більше капіталу та права голосів яких не утримуються підприємством або спільно багатьма підприємствами, що не відповідають визначенню МСП або відповідно до конкретного випадку – визначенню малого підприємства тощо.

Щодо другого, то в у главі 1 розділу XII Директиви Ради 2006/112/ЄС встановлено правові засади застосування спеціальних схем для нарахування та сплати ПДВ. За основу взято річний оборот. Так, відповідно до статті 287, держави-члени, що вступили до Співтовариства після 1 січня 1978 року, можуть звільняти від податку платників податку, річний оборот яких не перевищує в еквіваленті національної валюти встановлену суму, наприклад: Чехія – 35 000 євро; Естонія – 16 000 євро; Кіпр – 15 600 євро; Латвія – 17 200 євро; Литва – 29 000 євро; Угорщина – 35 000 євро; Польща – 10 000 євро; Словенія – 25 000 євро; Словаччина – 35 000 євро [2].

У вітчизняному законодавстві існує протилежний підхід до зазначених вище питань.

Право на застосування визначається незалежно від розміру суб'єкта підприємницької діяльності. Так, відповідно до чинного податкового законодавства суб'єкти господарської діяльності, які згідно зі статтею 180 ПК України є платниками ПДВ, здійснюють його сплату в загальному чи спеціальному порядку.

Щодо застосування спеціального порядку оподаткування, то відповідно до пункту 209.1 статті 209 ПК України резидент, який провадить підприємницьку діяльність у сфері сільського і лісового господарства та рибальства й відповідає критеріям, встановленим у пункті 209.6 статті 209, може обрати спеціальний режим оподаткування [5]. Зокрема, сільськогосподарським вважається підприємство, основною діяльністю якого є постачання вироблених (наданих) ним сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах, а також на давальницьких умовах, питома вага вартості сільськогосподарських товарів/послуг

якого становить не менше як 75 відсотків вартості всіх товарів/послуг, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно. Відповідна норма діє з урахуванням того, що:

а) для новоутвореного сільськогосподарського підприємства, зареєстрованого як суб'єкт господарювання, який провадить господарську діяльність менше ніж 12 календарних місяців, така питома вага сільськогосподарських товарів/послуг розраховується за наслідками кожного окремого звітного податкового періоду;

б) з метою розрахунку такої питомої ваги до складу основної діяльності сільськогосподарського підприємства не включаються оподатковувані операції з постачання основних фондів, що перебували у складі його основних фондів не менше ніж 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно, якщо такі операції не були постійними і не становили окремої підприємницької діяльності.

Податковим кодексом України не встановлено взаємозалежність статусу підприємства (мале, середнє, велике) та права на обрання спеціального режиму оподаткування ПДВ.

У межах чинного законодавства застосування елементів спеціального режиму ПДВ, що встановлено в ЄС, має дискусійний характер і потребує належного осмислення та теоретичного обґрунтування, оскільки в Україні в основу класифікації малих підприємств покладено річний дохід, а у ЄС використано оборот або бухгалтерський баланс, при цьому концептуальні пропозиції сформульовані не в межах чинного господарського законодавства і передбачають використання як критерію річного обороту або річної виручки.

Розбіжності у вітчизняному законодавстві та законодавстві ЄС, яке потребує імплементації на підставі Угоди про асоціацію, не обмежуються згаданими в роботі. Проте обсяг публікації не дає можливості висвітлити й інші аспекти цього питання.

Щодо вказаних у статті можливих напрямів реалізації Угоди про асоціацію, зокрема в контексті наближення вітчизняного податкового законодавства до законодавства ЄС, у сфері ПДВ, то можна зробити ряд висновків та пропозицій, а саме:

1) щодо об'єкта оподаткування, то в умовах наближення вітчизняного податкового законодавства до європейського необхідним є дослідження економічних аспектів обґрунтування звільнення від оподаткування ПДВ операцій з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом (крім таксі), тарифи на які регулюються в установленому законом порядку. У випадку, якщо науково доведеною буде необґрунтованість звільнення від такого виду операцій від оподаткування ПДВ, то необхідно вилучити підпункт 197.1.8 пункту 197.1 статті 197 з ПК України, при цьому запровадити знижені ставки ПДВ;

2) щодо бази оподаткування ПДВ необхідними є:

а) зміни редакції пункту 188.1 статті 188 ПК України у контексті доповнення переліку витрат, що впливають на збільшення договірної ціни, а отже,