УДК 63: 336. 226 322
Кушніренко О.А. , аспірант
Національний університет біоресурсів та
природокористування України

ФУНКЦІОНУВАННЯ ПДВ ЯК ОБ'ЄКТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У СФЕРІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ТОВАРОВИРОБНИЦТВА: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД

У статті систематизовано досвід і особливості адміністрування та стягнення ПДВ в сільському господарстві різних країн світу. Також проаналізовано елементи пільгових режимів справляння ПДВ. Розроблено пропозиції щодо можливостей адаптації окремих елементів міжнародного досвіду до вітчизняної системи оподаткування.
Ключові слова: ПДВ, спеціальний режим, сільськогосподарські товаровиробники, ставка податку.

Kushnirenko O.A.

VAT FUNCTIONING AS OBJECT OF ACCOUNTING IN AGRICULTURAL COMMODITY PRODUCTION: INTERNATIONAL EXPERIENCE

The paper systematically experience and features VAT administration and collection in agriculture around the world. Also analyzed elements VAT preferential regimes. There are the suggestions on how to adapt some elements of international experience in the nation's tax system.
Keywords: VAT, special treatment, agricultural producers, the tax rate.

Кушниренко А.А.

ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ НДС КАК ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СФЕРЕ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО ТОВАРОПРОИЗВОДСТВА: МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ

В статье систематизирован опыт и особенности администрирования и взымания НДС в сельском хозяйстве различных стран мира. Также проанализированы элементы льготных режимов взымания НДС. Разработаны предложения относительно возможностей адаптации отдельных элементов международного опыта к отечественной системы налогообложения.
Ключевые слова: НДС, специальный режим, сельскохозяйственные товаропроизводители, ставка налога.

Постановка проблеми в загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. У системі заходів, необхідних для формування ефективної ринкової економіки та стабілізації розвитку аграрного сектора в Україні, одне з пріоритетних місць належить системі непрямого оподаткування, яка повинна гнучко реагувати на ті зміни, що відбуваються в галузі, і виступати стимулюючим інструментом у регулюванні його розвитку, а також сприяти активному входженню в процеси міжнародної економічної інтеграції. З урахуванням того, що країни Європи в довгостроковій перспективі залишатимуться значними торговими партнерами України і разом з тим однією з умов вступу країни до Європейського союзу є наявність ПДВ у податковій системі держави, постало питання поглибленого вивчення економічних і організаційних основ створення гармонійного податкового простору в таких країнах. Також пріоритетним завданням нашої держави є адаптація вітчизняного податкового законодавства, зокрема в частині адміністрування ПДВ, до досвіду економічно розвинутих країн, де практика запровадження стимулюючого механізму є більш відпрацьованою.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Проблемам дослідження особливостей функціонування ПДВ в аграрному секторі та пільгових режимів його справляння різними країнами світу присвячені праці науковців та практиків, зокрема: М.Я. Дем'яненка, Д.І. Деми, Л.Д. Тулуша, А.М. Соколовської, І.О. Луніної, В.П. Синчака. Проте недостатньо уваги приділено новим податковим змінам, що відбулись у контексті прийняття ПКУ, обґрунтуванню подальшої податкової політики щодо сільськогосподарських товаровиробників, реформуванню діючих податкових механізмів з урахуванням міжнародного досвіду.

Цілі статті. Мета цієї статті передбачає дослідження, на основі аналізу літературних джерел, особливостей адміністрування і справляння ПДВ у сільському господарстві різних країн світу, а також аналіз пільгових режимів його справляння. На цій основі будуть викладені пропозиції щодо можливостей адаптування окремих елементів зарубіжного досвіду адміністрування ПДВ до вітчизняної системи оподаткування.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Специфіка сільського господарства європейських країн полягає в тому, що там діє велика кількість дрібних сімейних ферм, які не мають можливості вести складну бухгалтерію руху товарів і послуг. Тому сільське

господарство в цих країнах користується пільговим режимом обкладання ПДВ. Однак можна виділити декілька виключень з цього загального твердження: у деяких країнах фермери практично не відрізняються від будь-яких інших продавців, і для них застосовуються загальні норми податкового законодавства (Данія, Швеція, Нова Зеландія, Великобританія та ін.).

Пільговий режим обкладання ПДВ, що є найпоширенішою формою стимулювання розвитку сільськогосподарського виробництва в розвинутих країнах, полягає у створенні для сільгосптоваровиробників преференцій в оподаткуванні шляхом введення спеціальних податкових правил (Франція) або застосування загальних правил з окремими пільгами для середніх та малих господарств (Італія, Велика Британія). У європейських країнах для галузі сільського господарства застосовуються такі особливі режими справляння ПДВ:

1. Спеціальні пільгові режими, а саме: «Схема доповнення загальної тарифної ставки»; застосування пониженої ставки податку чи звільнення ряду товарів від оподаткування ПДВ; пільговий режим справляння ПДВ, основна суть якого зводиться до підтримки розвитку сільськогосподарського виробництва (Білорусь); звільнення від оподаткування або оподаткування за пониженою ставкою засобів виробництва.

2. Спрощення податкових процедур, що проявляється через: нарахування податку відповідно до підсумків року, виходячи із загальної суми обороту (застосовується у всіх країнах ЄС); застосування ставок податку на купівлю та продаж, за рахунок яких досягається покриття сум сплаченого та нарахованого податку (тобто сума сплати податку до бюджету дорівнює нулю); включення ПДВ до складу інших податкових форм – ЄСП (Росія) [1, с. 143-144; 2].

Як уже відзначалось, прикладом спеціального пільгового режиму є особлива схема справляння ПДВ, відома як «схема доповнення до загальної тарифної ставки», що передбачена для дрібних фермерів (застосовується у Франції та Італії) [3]. Основна суть даного режиму справляння ПДВ полягає у встановленні доповнення до фіксованих компенсаційних відсоткових норм з ПДВ. Фермери, що використовують цей спеціальний пільговий режим, не зареєстровані платниками ПДВ і, відповідно, не можуть компенсувати суми вхідного податку. Проте, формуючи ціну, фермери мають право отримати доповнення до загальної тарифної ставки (яке становить 4%) при реалізації товарів та послуг клієнтам, зареєстрованим платниками

ПДВ. Це доповнення не є ПДВ, але застосовується у якості компенсації сум вхідного податку, сплачених при закупівлі виробничих ресурсів [1, с.144].

Таким чином у згаданих країнах ЄС, за умов застосування даного пільгового режиму справляння ПДВ, державі вдається в певній мірі врівноважити податкові умови для різних категорій сільськогосподарських товаровиробників. Тобто, у цих європейських країнах пріоритетним є сприяння виробництву сільськогосподарської продукції з боку держави, причому незалежно від розмірів товаровиробників. Навпаки, держава вдається до різних заходів щодо підтримки невеликих фермерських господарств та врівноваження умов їх господарювання з іншими виробниками галузі.

Особливістю ПДВ у Європі є наявність значної різноманітності кількості ставок ПДВ, тобто діє принцип диференційованих ставок. Знижені ставки податку встановлюють, як правило, на продовольчі товари, товари першої необхідності. Так, в Австралії діє стандартна ставка 20%, а знижена – 10 чи 12%; в Ірландії – 21% та 13,5%, 4,8%; Італії – 20% та 10%, 6%, 4%; Іспанії - 7% і 4%; Польщі – 22% та 7% і 3%; Німеччині – 19% та 7%; Чехії – 20% та 10%; Швеції – 25% та 12% і 6%. Знижені ставки ПДВ на продовольчі товари діють також у Греції - 8%, Франції - 5,5%, Нідерландах - 6% [4, с.8].

У Росії ПДВ складає 18%. Найнижчі ж ставки існують у Японії – 5%, Швейцарії – 7,6 %, Таїланді – 7%, Малайзії -5 %, Австралії – 10% [5, с.35]. Відсутній ПДВ у США. Там замість нього сплачується податок з продажу у розмірі від 3% до 8%, при цьому в деяких штатах він узагалі відсутній.

Розглядаючи досвід країн Європи в адмініструванні ПДВ, можна стверджувати, що переважна їх більшість вдається до диференціації ставок. За стандартною ставкою податку оподатковується основна маса товарів, за мінімальною – товари першої необхідності, як правило, продукти харчування, за максимальною - предмети розкоші. У такий спосіб вдається не лише не скоротити надходження до бюджету, а й підвищити регулюючу функцію ПДВ. Зрозуміло, що зі збільшенням ставок ПДВ ускладнюється механізм оподаткування, адже з однією ставкою він набагато простіший. Проте, головним завданням усе ж визначається справедливий розподіл тягаря ПДВ між споживачами.

Наші країни-сусідки вдаються саме до такої практики: у Росії на сільськогосподарську продукцію діє 10%-ва ставка ПДВ, така ж ставка - в Білорусі, це ж стосується й більшості східноєвропейських країн.

В Україні з цього приводу робляться тільки деякі кроки. У проекті ПКУ містились чотири ставки ПДВ: 5% − для продуктів харчування без будь-якої переробки, що належать до товарів першої необхідності, дитяче взуття та одяг; 10% − для продуктів харчування, що пройшли переробку; 5% − для всіх інших товарів, які реалізуються на території України; «нульова» ставка – для товарів, що експортуються. Однак така пропозиція не була прийнята в остаточній версії кодексу. У діючому нині ПКУ пільгові ставки податку не передбачаються, а встановлено дві ставки: базова – 20 % бази оподаткування (з 1 січня 2014 р. – 17 %); нульова, застосування якої, як правило, пов'язане зі здійсненням експортних операцій. Також ПКУ передбачається спеціальний режим з ПДВ, суть якого полягає в тому, що сума нарахованого податкового зобов'язання не перераховується сільськогосподарськими товаровиробниками до державного бюджету, а акумулюється на спеціальному рахунку платника податків, відкритому в банківській установі. Надалі сільгоспвиробник за рахунок цієї суми погашає витрати, пов'язані з податковим кредитом по ПДВ, а залишок використовує для інших виробничих цілей. Даний спеціальний режим функціонуватиме в Україні до 2018 року.

В усіх країнах ЄС невеликі та середні за розміром господарства можуть застосовувати режим сплати податку за підсумками року, виходячи із загальної суми обороту (для них характерним є ведення простої бухгалтерії, при цьому податок підлягає сплаті в кінці року на основі загальної суми продажу та купівель). Основна суть зазначеного режиму направлена на спрощення податкових відносин, надання можливості сільгосптоваровиробникам максимально сконцентруватися на головному своєму завданні − виробництві якісної продукції, не відволікаючись (щомісячно або щоквартально) на розрахунки податкових зобов'язань та сплату податку.

У країнах ЄС широкого розповсюдження набув режим справляння ПДВ, відповідно до умов якого етап сільськогосподарського виробництва звільнений від обкладення ПДВ, а сільськогосподарські підприємства, що здійснили перехід на такий спецрежим, отримують можливість нарахування та сплати даного податку до бюджету за ставкою, відмінною від стандартної - фіксованою ставкою (flate rate). Розрахунок величини такої ставки здійснюється кожною країною - членом ЄС самостійно, на основі даних національних рахунків. Основною метою зазначеного режиму є забезпечення покриття сум сплаченого податку та врівноваження сум

вхідного та вихідного ПДВ, унаслідок чого сума ПДВ до сплати в бюджет у середньому по галузі дорівнюватиме нулю.

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

Слід зазначити, що найбільше поширення так звана система загальної тарифної ставки набула в таких країнах, як Франція, Нідерланди та Німеччина. Кількість фермерів, які застосовують режим загальної тарифної ставки ПДВ свідчить про те, що німецькі фермери мають відповідний економічний інтерес за 9%-го рівня ставки, порівняно із 7%-ою пільговою ставкою, що застосовується на загальній системі [1, с. 148].

Французькі фермери мають зовсім незначні вигоди (компенсаційна ставка становить 4%; пільговий тариф - 5,5%). Також у Франції надання фермеру податкової компенсації з ПДВ здійснюється урядовою установою, а не через покупця продукції [2].

Оподаткування фермерів у Англії та Данії здійснюється на загальних підставах поряд з платниками інших категорій. Тобто в цих країнах оподаткування ПДВ у галузі сільськогосподарського виробництва не відзначається особливим підходом. Слід зазначити, що у Великобританії ставка ПДВ на продукцію сільськогосподарського виробництва становить 0%, тобто фермери мають можливість на отримання компенсації податку з бюджету в законодавчо встановлений термін.

У Білорусі теж застосовується спеціальний режим справляння ПДВ в галузі сільського господарства, основна мета якого - підтримка розвитку агропромислового виробництва. Сільськогосподарські підприємства не зобов'язані сплачувати ПДВ за реалізовану сільськогосподарську продукцію: податок лише нараховується та залишається в розпорядженні підприємства за умови подальшого використання на розвиток виробництва. Крім того, при нарахуванні податку застосовується понижена ставка податку - 10%, а не 20%, як по інших товарних позиціях [6]. Таким чином у Білорусі сплата ПДВ сільськогосподарськими товаровиробниками характеризується

пільговим характером у частині реалізації ними сільгосппродукції.

Описаний вище пільговий режим справляння ПДВ щодо сільськогосподарських товаровиробників певною мірою є схожим до практики його застосування в Україні. Суттєва відмінність полягає лише в застосуванні пониженої ставки податку.

Достатньо показовим щодо особливостей функціонування ПДВ в сільському господарстві є також досвід Росії. Так, на противагу вітчизняній практиці, що передбачає функціонування спеціальних режимів справляння ПДВ в галузі сільського господарства, в Росії ПДВ включено до складу єдиного сільськогосподарського податку (ЄСП). Податковою базою є грошове вираження доходів, зменшених на суму законодавчо визначених витрат. ЄСП вираховується як відповідна податковій ставці відсоткова частина податкової бази (податкова ставка становить 6%) [7, с. 35].

Висновки. Підсумовуючи викладене, варто відзначити, що оподаткування сільського господарства здійснене найбільш поширеною формою універсального акцизу – ПДВ в країнах Європи характеризується пільговим характером. Виділено дві групи особливих режимів справляння ПДВ в галузі сільськогосподарського виробництва, що використовуються в європейських країнах: спеціальні пільгові режими та спеціальні режими, спрямовані на спрощення податкових відносин.

Досвід розвинутих аграрних країн щодо адміністрування та функціонування системи ПДВ може бути корисним для аграрного сектора України. Нами встановлено, що в перспективі доцільно поступово переходити до диференційованої шкали ставки ПДВ в залежності від загальної споживчої корисності (цінності) товару. Зокрема в ЄС використовуються три режими оподаткування: товари широкого вжитку – стандартна ставка не менше 15%; товари розкоші – підвищена ставка; соціально важливі товари й послуги (харчова продукція, фармацевтика, послуги бібліотек тощо) – за зниженою ставкою – не менше 5%. Однак вітчизняний споживач чомусь змушений платити за більшість товарів першої необхідності завищену на суму податку ціну. Тому підхід ЄС видається досить раціональним і може бути взятий за основу в Україні.

Наступним прийнятним елементом європейського досвіду є заміна діючої 0% ставки ПДВ на таку пільгу, «як звільнення від оподаткування ПДВ», що не погіршить рівень прибутковості підприємств-експортерів. Такий захід зробить недоцільним для експортерів реалізацію фіктивних товарів, прибуток яких - незаконне

відшкодування з бюджету.

В Україні можливий варіант запровадження здійснення кінцевих розрахунків з бюджетом по ПДВ в кінці року.

Також для уникнення можливих зловживань у сфері функціонування ПДВ пріоритетним є скасування бюджетного відшкодування як явища в Україні, враховуючи, що така методика не застосовується більшістю розвинених країн та визнана недієвою.

Таким чином, реформування системи застосування ПДВ, окрім вирішення низки фінансових проблем бюджету, має стати вагомим інструментом підвищення національної конкурентоспроможності України в контексті інтеграції до ЄС. Крім того, зазначені пропозиції є спробою конкретизувати певною мірою механізм функціонування ПДВ. Унаслідок ужиття зазначених вище заходів Україна дещо наблизиться до створення сприятливої податкової системи для сільськогосподарських товаровиробників з відповідним збільшення надходжень до Державного бюджету України.

1. Тулуш Л.Д. Функціонування податку на додану вартість у сфері агропромислового виробництва: монографія / Л.Д. Тулуш, О.П. Прокопчук. – К.: ННЦ ІАЕ, 2011. – 280 с.
2. Прокопчук О.Т. Досвід функціонування ПДВ в європейських країнах / О.П. Прокопчук // Вісник Сумського національного аграрного університету, серія «Фінанси і кредит». - 2009. - №2.
3. Value added tax / Turnover tax in France / Confederation fiscal Europeenne / Taxation / - [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://www.cfe-eutax.org/taxation/VAT-taxation/france.
4. Graham Harrison. Russell Krelover. VAT Refunds: A Ruview of Country Experience // IMF Working Paper WP/05/218/ – 2005. – P.8.
5. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Members States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2012 edition.
6. Налог на добавленную стоимость в Беларуси. - [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://justice.by/ru/investoram/nalogo-oblozhenie -v-belarusi/nalog-na-dobavlennuju-stoimost.
7. Трунин И. Нужна ли отмена НДС в России / И. Трунин // Вопросы экономики. – 2008. - № 9. – С. 34-49.