

УДК 336.22

Ярмоленко Ю. Ю.

Хмельницький університет управління та права

ЄВРОПЕЙСЬКИЙ ДОСВІД ВІДШКОДУВАННЯ ПДВ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ

У статті розглянуто європейський досвід відшкодування ПДВ фермерським господарствам. Проаналізовано нормативно-правові акти зобов'язань України перед Європейським Союзом згідно з Угодою про асоціацію. Приділено увагу перспективам застосування альтернативного режиму оподаткування за фіксованою ставкою в Україні.

Ключові слова: відшкодування ПДВ, податок на додану вартість, Угода про асоціацію України з Європейським Союзом, фермерські господарства, спільна схема з фіксованою ставкою для фермерів.

Постановка проблеми. Сталий розвиток економіки України в умовах інтеграції до Європейського Союзу відбувається одночасно з процесом гармонізації та адаптації вітчизняного законодавства, зокрема податкового, відповідно до вимог та загальних стандартів 28 країн Європейської Співдружності. Досвід розвинутих країн світу є вкрай необхідним в умовах реформування податкової системи України та її імплементації відповідно до європейського законодавства. Повною мірою виконання Угоди про асоціацію з ЄС, передусім економічної частини в умовах дії Зони вільної торгівлі з європейськими країнами, стане для нашої держави дієвим індикатором подальшої реалізації євроінтеграційних намірів, спочатку на умовах зближення, а в перспективі й вступу до ЄС. Одним із таких європейських стандартів у непрямому оподаткуванні сільського господарства залишатимуться правові норми у статтях 295–305 глави 2 «Спільна схема з фіксованою ставкою для фермерів» розділу XII Директиви ЄС № 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» [1]. Зазначене спонукає до вивчення європейського досвіду справляння та відшкодування податку на додану вартість сільськогосподарським товаровиробникам європейських країн із метою вдосконалення вітчизняної системи оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. До набуття чинності Угоди про асоціацію з ЄС (далі – Угода з ЄС) питання зарубіжного досвіду справляння ПДВ в аграрній галузі економіки європейських країн розглядали як економісти-аграрники (К. Азізова, О. Безкровний, С. Подзігун, О. Прокопчук, Л. Тулуш), так і правники юридичного напрямку (М. Кармаліта, М. Ковальчук, Н. Трубін, І. Трубіна). Після підписання Угоди з ЄС у березні 2014 р., а особливо після набуття чинності з 1 січня 2016 р. її економічної частини, проблеми гармонізації податкового законодавства та фінансової звітності відповідно до європейських директив стали об'єктом досліджень Н. Бошота, Н. Жук, О. Малишкіна, Е. Романюти, А. Савченка та інших науковців. Не залишили поза увагою проблеми гармонізації й юристи в галузі фінансового та міжнародного права. Насамперед слід звернути увагу на роботи М. Думчикова, М. Кунцевич, О. Чернадчук та інших авторів.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Однак у сучасних умовах розвитку сільського господарства як пріоритетної галузі вітчизняної економіки європейський досвід справляння та відшкодування ПДВ у контексті підписаної у березні 2014 р. Угоди про асоціацію потребує додаткового науково-теоретичного обґрунтування для подальшого розвитку малих форм господарювання в аграрному секторі.

Мета статті полягає в узагальненні європейського досвіду відшкодування податку на додану вартість фермерським господарствам як однієї із форм господарювання в аграрній сфері країн Європейського Союзу та вивченні перспектив його імплементації в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Європейський вектор розвитку нашої держави неможливий без державної підтримки сільського господарства, оскільки аграрна галузь є головним експортним потенціалом для поступової інтеграції економіки до внутрішнього ринку ЄС, джерелом значних валютних надходжень та гарантом продовольчої безпеки і суверенітету. Проте особливості аграрної галузі, пов'язані із сезонністю виробництва, залежністю капіталовкладень від погодних умов та довготривалого терміну самоокупності інвестицій, зумовлюють застосування з боку держави особливого підходу до державного регулювання розвитку сільського господарства. Одним із таких специфічних заходів є спеціальний режим непрямого оподаткування таких малих форм господарювання, як фермерські господарства, що застосовується в європейських країнах. Він отримав назву Common flat-rate scheme for farmers, тобто спеціальна схема з фіксованою ставкою для фермерів – неплатників податку на додану вартість.

Починаючи з 1 січня 2016 р. Україна зобов'язалася поступово наблизити податкове законодавство до вимог директив (стандартів) ЄС, згідно з переліком, що міститься у Додатку XXVIII до Угоди. Одним із таких стандартів є Директива Ради ЄС № 2006/112/ЄС від 28.11.2006 щодо спільної системи податку на додану вартість (далі – Директива № 2006/112/ЄС), яка визначає платників податку, операції, що підлягають оподаткуванню, базу та ставки оподаткування. Наша країна протягом п'яти років повинна впровадити положення Директиви за винятком окремих статей, що стосуються країн ЄС, та статей, які регламентують спеціальні податкові режими, у т. ч. з фіксованою ставкою для фермерів [2, с. 51–52]. Зобов'язання України перед ЄС знайшли нормативне підтвердження у Розпорядженні Кабінету Міністрів України «Про імплементацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони» від 17 вересня 2014 р. № 847-р (далі – Розпорядження 847-р). Відповідним урядовим документом був затверджений План заходів на 2014–2017 рр. з імплементації Угоди, який містить 473 пункти. Проте 27 червня 2017 р. уряд приймає нове Розпорядження № 503-р (далі – Розпорядження 503-р). Згідно з Розпорядженням 503-р, втратили чинність пункти 177–473 Плану заходів на 2014–2017 рр. (пункти 1–176 залишилися чинними), водночас замість відмінених Кабінет Міні-

стрів приймає новий План з імплементації розділу V «Економічне та галузеве співробітництво» Угоди з ЄС, але вже на 2017–2019 рр. Проте не минуло й півроку, як розпорядження №№ 847-р та 503-р «канули в Лету» згідно з Постановою Кабміну № 1106 від 27 жовтня 2017 р., яка нині й визначає деталізовані зобов'язання України перед Європейським Союзом [3].

На виконання зазначеної Постанови Кабміном затверджено вже третій План заходів обсягом 1 200 сторінок, сформульовані 1 943 завдання у 27 сферах життєдіяльності країни та покладено відповідальність на 106 органів виконавчої влади. На думку розробників, кожне з 1 943 завдань відповідає окремій статті Угоди з ЄС та імплементує визначені норми права Європейського Союзу.

Зокрема, згідно з Планом заходів із виконання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством с атомної енергії та їхніми державами-членами, з іншої сторони, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів від 25 жовтня 2017 р. № 1106 (далі – Постанова 1106), зобов'язано Мінфін, Мінекономрозвитку, ДФС, Мін'юст, МЗС розробити до 31 жовтня 2019 р. нормативно-правові акти та законопроекти згідно з порівняльними таблицями відповідності національного законодавства з оподаткування окремим положенням Директиви Ради № 2006/112/ЄС, перелік яких визначено у статтях 1490–1521 Плану. Зокрема, у торговельно-Плані заходів, затвердженому Постановою 1106, відсутні зобов'язання з імплементації вітчизняного законодавства відповідно до вимог положень Директиви № 2006/112/ЄС щодо спеціальних режимів оподаткування, у т. ч. й спеціальної схеми для фермерів, як це зазначено у Додатку XXVIII до Угоди.

Проте за результатами дослідження, проведеного ГО «Український центр європейської полі-

тики» за фінансової підтримки Федерального міністерства економічної співпраці та розвитку Німеччини, Міністерства закордонних справ королівства Нідерландів, Посольства Швеції в Україні, за весь період існування Угоди, тобто з 1 листопада 2014 р. по 1 листопада 2018 р., підсумковий відсоток виконання зобов'язань України становить у цілому 24%, а у сфері оподаткування національне законодавство наближене до положень ЄС лише стосовно загальних умов, структури та ставок акцизного збору на тютюнові вироби [4].

Однак, дотримуючись норм статей 295–305 Директиви № 2006/112/ЄС, європейські країни досить успішно використовують спеціальну схему (режим) оподаткування, що передбачає відшкодування вхідного ПДВ за фіксованою ставкою фермерам, які не є платниками ПДВ. Метою режиму з фіксованою ставкою є компенсація доданої вартості податку під час придбання товарів і послуг для аграріїв, які включені до податкової системи й які не є платниками ПДВ.

За наведеними О. Шуст та О. Бондаренко показниками, переважна більшість фермерських господарств в ЄС відносно мала. У Польщі середній розмір селянського господарства становить 4–8 га. У Данії середня ферма має 32 га землі, у Німеччині – 18 га, у Бельгії – 15 га, у Франції – га 14, в Італії – 6 га, у Греції – 4 га. 70% господарств мають розмір менше 5 га. Через невеликі товарні партії фермерам важко досягти ефективної ринкової ціни під час реалізації продукції [5]. Тому застосування альтернативної схеми з фіксованою ставкою допомагає фермерським господарствам досягти відповідної рівноваги з іншими суб'єктами господарювання.

Так, за даними Європейської Комісії (станом на 01.07.2018), схему з фіксованою ставкою для сільськогосподарських неплательників ПДВ (Common flat-rate scheme for farmers) застосовували 18 країн Євросоюзу (табл. 1). Одним з

Таблиця 1

Перелік ставок ПДВ для фермерів країн ЄС (станом на 1.06.2018)

Країна ЄС	Фіксовані ставки (%) для фермерів-неплательників VAT	Стандартна ставка (%) для платників VAT	Знижені ставки (%) та 0 (%) для VAT	Загальний поріг для реєстрації платників VAT (EURO)
Бельгія	2 (деревина) 6 (с/г товари)	21	0; 6 та 12	25 000
Німеччина	5,5 (деревина) 10,7 (с/г товари)	19	7	17 500
Ірландія	5,4	23	0; 4,8; 9 та 13,5	75 000
Греція	6	24	0; 6 та 13	10 000
Іспанія	10,5 (тварини рибальство) 12 (с/г товари деревина)	21	4 та 10	-
Франція	5,59 (молоко, птахи, м'ясо тварин, тварини, олійні рослини) 4,43 (інші с/г товари)	20	2,1; 5,5 та 10	32 900
Італія	2; 4; 7,3; 7,5; 7,65; 7,95; 8,5; 8,8; 10 та 12,3	22	4, 5 та 10	30 000
Кіпр	5	19	5 та 9	15 600
Латвія	14	21	12	50 000
Литва	6	21	5 та 9	45 000
Люксембург	12	17	3,8 та 14	25 000
Угорщина*	7 та 12	27	5 та 18	19 531
Австрія	12	20	10 та 13	30 000
Польща*	7	23	5 та 8	34 969
Португалія	6	23	6 та 13	10 000
Румунія*	4 та 8 з 2019 року	19	5 та 19	49 133
Словенія	8	22	9,5	50 000
Велика Британія*	4	20	0 та 5	106 114

*Угорщина – HUF; Польща – PLN; Румунія – RON; Велика Британія – GBP

Джерело: узагальнено на основі [6, с. 538–539; 11; 12]

обмежень на користування особливим режимом (схемою) з фіксованою ставкою є встановлення порогу реєстрації платником VAT (ПДВ) для аграріїв. У країнах ЄС обсяги операцій для реєстрації диференційовані та різняться як за фіксованою ставкою, так і за стандартними та зниженими ставками залежно від мінімального обсягу.

У деяких європейських країнах, окрім обов'язкового порогу для реєстрації платником ПДВ, існують певні обмеження для малого бізнесу для застосування фіксованої схеми, якщо обсяг операцій перевищує встановлений поріг реєстрації. Зокрема, в Австрії обсяг поставок не повинен перевищувати 400 000 євро (для фермерів – 30 000 євро), у Бельгії – 750 000 євро під час поставок деревини (для фермерів – 25 000 євро), Греції – не більше 15 000 євро (для фермерів – 10 000 євро), Іспанія – 250 000 євро (крім рибальства) та у Сполученому Королівстві – не більше 250 000 фунтів (для фермерів – не більше 83 000 фунтів стерлінгів). Окрім цього, у Литві площа сільськогосподарських угідь у фермерів не повинна перевищувати 7 га за умов поставок за рік власної сільгосппродукції в сумі не більше 45 000 євро [6, с. 538–539].

У 10 країнах ЄС (Болгарія, Чехія, Словаччина, Хорватія, Нідерланди, Данія, Швеція, Фінляндія, Естонія, Мальта) аграрії – суб'єкти господарювання не мають можливості застосовувати альтернативний режим з фіксованою ставкою, однак до сільськогосподарських господарств як платників VAT, так і незареєстрованих аграріїв можуть застосовуватися інші форми державної підтримки, у т. ч. у вигляді прямого фінансування (субсидування певних видів витрат фермерів, дотації відповідно до площі угідь або наявного поголів'я, гарантовані державою закупівельні ціни тощо).

Одним зі спільних загальних європейських правил, на думку Л. Тулуша та О. Прокопчук, є одночасне застосування режиму з фіксованою компенсаційною ставкою із запровадженням знижених ставок на продукти харчування. Існування у сільському господарстві ЄС схеми доповнення загальної тарифної ставки у трьох країнах (Франція, Німеччина, Італія) або режиму з фіксованою ставкою для фермерів в інших п'ятнадцяти спрямоване на те, щоб відшкодування у вигляді суми розрахованої від фіксованої ставки не перевищували загальну суму «вхідного» ПДВ. Відповідно, сплата (відшкодування) фермерам – неплатникам ПДВ компенсації за

фіксованим збором здійснюється за рахунок покупців – платників податку або державними органами [7, с. 190–191]. Наприклад, країнами, які відшкодовують ПДВ із бюджету аграріям – неплатникам податку, є Франція [7, с. 152] та Ірландія [8, с. 15].

Для фермерів в Англії застосування режиму з фіксованою ставкою (AFRS) регулюється Директивою (інструкцією) Служби Великобританії з податкових та митних зборів № 700/46 (VAT Notice 700/46) та використовується зі ставкою податку 4%. Крім останньої, у Сполученому Королівстві діє ставка 0% (насіння, корма, тварини та ін.), понижена 5% (газ, паливо для побуту тощо) та стандартна ставка 20% на поставку основних товарів та послуг.

Розглянувши особливості відшкодування фермерам у Великій Британії (табл. 2), нами підтверджено переваги альтернативного режиму. Як свідчать дані табл. 2, Фермер Frank, що застосовує схему AFRS із фіксованою ставкою, отримав за рівних умов за результатами року переваги порівняно з фермером – платником VAT, оскільки завершив рік із прибутком на 8 000 фунтів більше ніж останній та одержав компенсацію (відшкодування) у розмірі 2 000 фунтів від покупців – платників податку.

В Ірландії для цілей оподаткування ПДВ фермер повинен займається виключно поставкою сільськогосподарської продукції (крім сперми биків та саджанців) за умов, що реалізація цих товарів за рік не перевищує 75 000 євро, та/або наданням сільськогосподарських послуг (окрім контрактних послуг фермерам) на суму, за якою річна реалізація не перевищує 37 500 євро. Крім того, фермер-аграрій має право на поставки машини та обладнання, що використовуються для фермерської діяльності та надавати несільськогосподарські послуги з тренування скакових коней, за якими річна реалізація не перевищує 37 500 євро [8, с. 15].

Для відшкодування ПДВ, сплаченого за поставки товарів та послуг, ірландський фермер має право на надбавку за фіксованою ставкою (5,2%) до цін (до 1 січня 2017 р. – за ставкою 4,8%), за якими він поставляє сільськогосподарську продукцію або послуги зареєстрованим платникам ПДВ, включаючи магазини, сільськогосподарські кооперативи та переробні підприємства. ПДВ не повертається ірландським аграріям, які знаходяться на спеціальному режимі з фіксованою ставкою, по проведених витратах на поточний ремонт сільськогосподарських будів-

Таблиця 2

Переваги альтернативного оподаткування з фіксованою ставкою для сільського господарства у Великобританії (J)

Операції	Фермер Fred – платник VAT				Фермер Frank застосовує режим AFRS		
Обсяг продажу неплатникам VAT	50000	-	-	50000	60000	-	60000
Вихідний податок (20 %)	-	10000	-	10000			
Обсяг продажу зареєстрованим особам VAT	50000	-	-	50000	-	52000	52000
Вихідний податок (20 %)	-	-	-	10000	-	-	-
Сума за фіксованою ставкою (4x50000/100)	-				-	-	2000
Обсяг придбання у платників VAT	-	20000	-	20000	24000	24000	-
Вхідний податок (20%)	-	4000	-	4000	-	-	-
Сума за вхідним податком (20x20000/100)	-	-	-	-	-	-	4000
Річний прибуток	80000 = (50000+50000) - 20000				88000 = (60000+52000) - 24000		
До сплати VAT фінансовому управлінню	16000 = (10000+10000) - 4000				-	-	-
Відшкодування VAT фермеру від покупців	-	-	-	-	-	-	2000

Джерело: узагальнено на основі [10, с. 216–217]

вель, споруд та доріг до житлового будинку, придбання, обладнання та несільськогосподарської техніки, постачання електроенергії, нафти та дизельного палива. Фермер на фіксованій ставці має можливість отримати відшкодування сплаченого ним ПДВ лише за будівництво, розширення або реконструкції виробничих будівель, спорудження огорож, осушення або меліорацію землі у спеціальному підрозділі відшкодування ПДВ (неплатникам) фіскальної служби Ірландії. Для цього ірландські фермери – неплатники VAT подають заяву за формою 58. Слід зазначити, що в Ірландії для різних операцій платників, хто претендує на відшкодування передбачено 11 заяв за різними формами, однією з яких є форма 58. Однак право на компенсацію та подання заяви у фіскальну службу (термін давності) залишається у аграрія протягом чотирьох років [9].

І в цьому контексті досвід Ірландії особливо важливий для розвитку матеріально-технічної бази малого підприємництва на селі, оскільки, згідно із Законом України «Про внесення зміни до ст. 17-2 Закону України «Про державну підтримку сільськогосподарства України» від 13.01.2015 № 87-VIII (набув чинності 1 лютого 2015 р.), запроваджено часткове відшкодування сільськогосподарським товаровиробникам будівництва, реконструкції та модернізації тваринницьких ферм для утримання великої рогатої

худоби, свиней, птиці в обсязі до 50% їхньої вартості. Але не всі фермерські господарства можуть скористатися правом на компенсацію, враховуючи наявність ризиків та «корупційних» складників під час реалізації на практиці норм закону. Також доцільно розглянути можливість запровадження європейського досвіду альтернативного оподаткування з фіксованою ставкою для аграріїв – неплатників ПДВ у процесі перетворення особистих селянських господарств у сімейні фермерські господарства.

Висновки. Імплементация положень європейського законодавства, передбачена економічною частиною Угоди про асоціацію, є вкрай важливою в контексті проведення податкових реформ. І хоча Україна протягом п'яти років (до 2021 р.) не зобов'язалася запровадити спеціальні режими оподаткування, у т. ч. альтернативний режим із фіксованою ставкою відповідно до Директиви № 2006/112/ЄС, це не означає, що Україна відмовилась від курсу на поступове наближення законодавства щодо податку на додану вартість до структури оподаткування в ЄС, але залишило за собою таке право в перспективі. Головне, як стверджують аналітики Міжнародного центру перспективних досліджень, з якими слід погодитися, щоб спільна система податку на додану вартість не перешкождала, а, навпаки, сприяла розвитку внутрішнього ринку країн-учасниць.

Список літератури:

1. Директива про спільну систему податку на додану вартість : Директива Ради ЄС від 28.11.2006 № 2006/112/ЄС. URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_928
2. Імплементация Угоди про асоціацію між Україною та ЄС у торговельній та бюджетно-податковій сфері / Міжнародний центр перспективних досліджень. Київ, 2015. 64 с. URL : http://icps.com.ua/assets/uploads/files/block_implementation_20160324.pdf
3. Про виконання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : Постанова Кабінету Міністрів України від 25 жовтня 2017 р. № 1106. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1106-2017-%D0%BF>
4. Непомітна асоціація: як Україна виконує Угоду з ЄС. URL : <https://www.eurointegration.com.ua/articles/report-2018>
5. Шуст О.А., Бондаренко О.І. Європейський досвід державної підтримки й стимулювання виходу дрібних та середніх виробників агропродовольства на організований ринок. *Молодий вчений*. 2016. № 7(34). URL : <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2016/7/38.pdf>
6. Snossen S. VAT and agriculture: lessons from Europe. *International Tax and Public Finance*. 2018. Vol. 25. Issue 2. P. 519–551. URL : <https://link.springer.com/article/10.1007/s10797-017-9453-4>
7. Тулуш Л.Д., Прокопчук О.Т. Функціонування податку на додану вартість у сфері агропромислового виробництва : монографія. Київ : ННЦ «ІАЕ», 2011. 273 с.
8. Бетлій О. ПДВ у сільському господарстві: українські реалії та міжнародний досвід. Київ, 2014. 51 с. URL : https://www.apd-ukraine.de/images/APD_APR_07-2014_VAT_in_agriculture_ukr.pdf
9. Irish Tax and Customs. URL : <https://www.revenue.ie/en/vat/index.aspx>
10. Ярмоленко Ю.Ю. Особливості відшкодування ПДВ фермерам у Великій Британії: досвід для України. *Європейський вектор розвитку бухгалтерського обліку, фінансів та оподаткування в аграрному секторі економіки* : матеріали XI Міжнарод. наук.-практ. конф., Київ, 7 грудня 2018 р. Київ : ННЦ «ІАЕ», 2018. С. 214–217. URL : http://magazine.faa.org.ua/images/stories/zb_conference/zb_conf_07-12-2018.pdf
11. Compensation percentages ages applied by the member states under the common flat-rate scheme for farmers. Update: June 2018. URL : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/flat_rate_farmer_scheme_compensation_percentages_en.pdf
12. VAT rates applied in the Member states of the European Union at 1st July 2018. URL : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/tax

Ярмоленко Ю. Ю.

Хмельницький університет управління і права

ЕВРОПЕЙСКИЙ ОПЫТ ВОЗМЕЩЕНИЯ НДС В АГРАРНОМ СЕКТОРЕ

Резюме

В статье рассмотрен европейский опыт возмещения НДС фермерским хозяйствам. Проанализированы нормативно-правовые акты обязательств Украины перед Европейским Союзом в соответствии с Соглашением об ассоциации. Уделено внимание перспективам применения альтернативного режима налогообложения с фиксированной ставкой в Украине.

Ключевые слова: возмещение НДС, налог на добавленную стоимость, Соглашение с Европейским Союзом об ассоциации, фермерские хозяйства, общая схема с фиксированной ставкой для фермеров.

Yarmolenko Yu. Yu.

Khmelnytskyi University of Management and Law

EUROPEAN EXPERIENCE OF VAT REFUNDING IN THE AGRICULTURAL SECTOR

Summary

The article deals with the European experience of VAT refunding to farm enterprises. The normative legal acts of obligations of Ukraine towards the European Union according to the Association Agreement has been analyzed. Attention has been drawn to the prospects of applying an alternative taxation regime under the flat-rate in Ukraine.

Keywords: VAT refund, value added tax, Association Agreement with the European Union, farmers, Common flat-rate scheme for farmers.