

Е. Т. Прокопчук

Особенности применения налога на добавленную стоимость относительно сельского хозяйства

В статье обобщенно теоретические принципы косвенного налогообложения, в частности в части взимания наиболее распространенной формы универсального акциза – налога на добавленную стоимость, проанализированы функциональные характеристики НДС и раскрыта функциональная направленность налога относительно отрасли сельского хозяйства. Обоснованно функциональную направленность НДС с учетом специфики его взимания в отрасли сельскохозяйственного производства, в частности выделены специфические свойства данной формы налогообложения, которые обеспечивают выполнение поддерживающих и защитных заданий, а также направленные на упрощение процедур налогового администрирования.

Ключевые слова: НДС, экономическая сущность НДС, функциональная направленность, общие свойства, специфические свойства.

Е. Т. Prokorchuk

Features of application of value-added tax in relation to agriculture

In the article generalized theoretical principles of indirect taxation, in particular in part of production of the most widespread form of universal excise – tax value-added, functional descriptions of VAT are analysed and the functional orientation of tax is exposed in relation to industry of agriculture. Essence of tax value-added opens up by functions which he executes. The analysis of functional orientation of this tax form enabled to select general and specific properties of VAT. Thus, its properties of the first block are general for a tax, second – show up in certain industries and are the special (related to implementation of the put tasks which depend upon this form of taxation). It is set that VAT are inherent practically all characteristic properties of obligatory payments of tax nature. At the same time, in the field of agricultural production most brightly the specific orientation of this form of taxation which consists in providing of implementation of supporting and protective tasks, and also orientation, shows up on simplification of tax process in industry. The special functional orientation of VAT in relation to industry of agriculture is properly represented on principles of forming of mechanism of production of this tax.

Keywords: VAT, economic essence of VAT, functional orientation, general properties, specific properties.

Универсальные акцизы в рыночной экономике являются ключевым элементом налоговой системы. С одной стороны, доходы от их взимания занимают в переходных экономиках наибольшую часть среди налоговых поступлений, поскольку налогообложение потребления является более легким в администрировании, чем налогообложение доходов экономических субъектов. С другой стороны, любой акциз влияет на уровень цен (процесс ценообразования) а, соответственно, и на финансовое состояние хозяйствующих субъектов.

НДС является наиболее распространенной формой универсальных акцизов – его применение обусловлено трансформацией более простой формы (налога с оборота) с целью сохранения преимуществ многоуровневого налога (в части налогообложения всех степеней движения товара) путем устранения его главного недостатка – кумулятивного эффекта, который подавляет развитие высокотехнологического производства.

Теоретическим и практическим аспектам применения НДС посвящены больше дискуссии отечественных и зарубежных ученых и практиков,

чем обсуждению других налоговых форм. Среди современных отечественных ученых, которые сосредоточивались на теоретических аспектах организации взимания НДС в своих трудах, следует выделить С. Алексашенко, В. Андрущенко, М. Демяненко, В. Опарина, В. Синчака, В. Суторин, О. Тимофеева, В. Федосова, М. Шпилько и др. ученые. Их труды касались ключевых аспектов исследуемой проблематики, однако они не дали полного ответа на вопросы, связанные с особенностями применения НДС относительно отдельных отраслей экономики.

Широкое распространение НДС в налоговых системах стран мира обусловлено фискальными, психологическими и экономическими преимуществами данного налога. Противоречие и непринятие НДС объясняется его определенными недостатками.

Сущность НДС раскрывается через призму функций, которые ему присущие. Ведь, налогам, как экономической категории, свойственные соответствующие функции, с помощью которых раскрывается их суть, характерные признаки и место в экономических процессах.

Прежде всего, нужно отметить, что ученые не имеют единодушия во взглядах относительно функций НДС. Самой распространенной является мысль о том, что данная налоговая форма выполняет фискальную и регулируемую функцию. В то же время, большинство ученых обращают внимание на то, что отдельные функции налогов имеют подфункции, то есть функции второго порядка.

Фискальная функция НДС заключается в мобилизации поступлений от данного налога в бюджет [1, с.38]. Фискальные преимущества налога заключаются в его высокой доходности, он имеет широкую налоговую базу и почти каждое лицо платит этот налог независимо от того, какой доход получает. Налоговый груз распределяется на более широкий перечень товаров, работ и услуг, чем у других косвенных налогов. НДС позволяет достаточно оперативно реагировать на необходимость дополнительных доходов простым поднятием ставки налога.

Удельный вес акцизов в доходах бюджетов Европейских стран отобран на рис. 1.

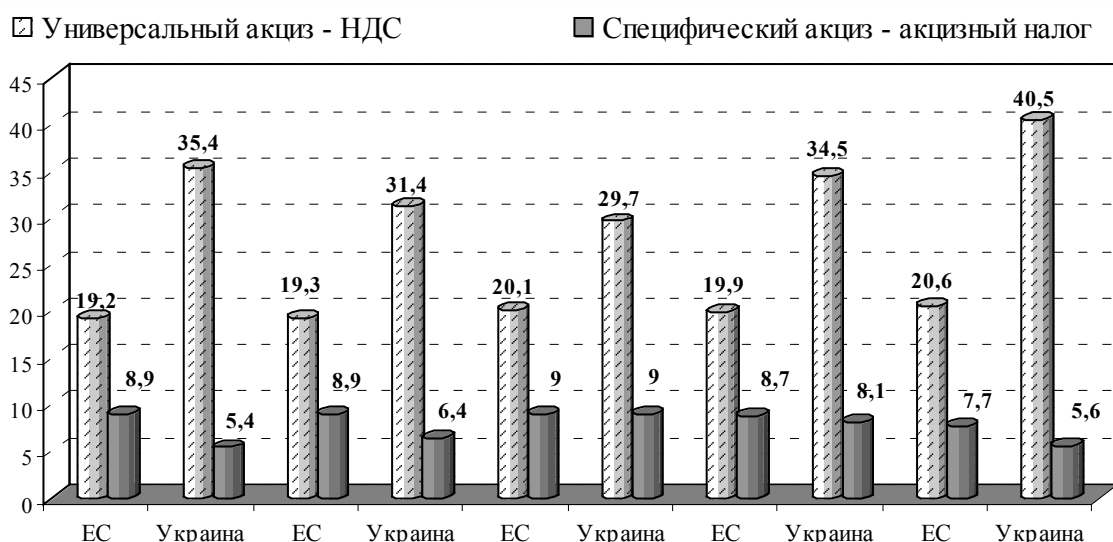


Рис. 1. Часть акцизов в доходах бюджетов стран ЕС и Украины (в % к налоговым поступлениям)

[Составлено и рассчитано по данным источника 3].

В структуре доходных источников бюджетов разных стран часть НДС достаточно существенна: во Франции он обеспечивает около 41 % всех налоговых поступлений; в Дании НДС занимает второе место после подоходного налога из физических лиц и обеспечивает 19 % от общей суммы налоговых поступлений; в Германии среди налогов на юридические лица наивысшие доходы приносит государству именно НДС — его удельный вес в доходах бюджета представляет около 28 % (второй результат после подоходного налога). В Великобритании среди косвенных налогов основным также есть НДС — он формирует 17 % бюджета страны [2, с.83].

По данным рис. 1 видно, что удельный вес акцизов (как универсальных так и специфических) в налоговых поступлениях в бюджеты стран ЕС и Украины существенно отличаются. В структуре налоговых поступлений в бюджет Украины часть НДС почти в 2 раза превышает соответствующий показатель по странам ЕС, зато тенденция относительно удельного веса акцизного сбора в налоговых поступлениях является противоположной — этот показатель в среднем за исследуемый период на 2 % больше в странах ЕС.

Указывая на фискальные преимущества НДС, профессор В.М. Федосов отмечает, что «надежные и стабильные бюджетные поступле-

ния обеспечивает широкая база налогообложения», а взимания НДС на всех этапах движения товаров, работ, услуг «имеет следствием равномерное распределение налогового груза между всеми субъектами предпринимательской деятельности». По мнению известного исследователя «налогообложения добавленной стоимости, а не объема реализации, уплата налога пропорционально к стоимости, созданной именно на этом этапе производства товара, приближают НДС с точки зрения прогрессивности объекта налогообложения к прямым налогам» [4, с.164].

Следовательно, широкое использование НДС в большинстве стран предопределено в первую очередь фискальными выгодами — он имеет широкую базу налогообложения. Однако, следует отметить, что фискальная эффективность НДС в Украине не является очень высокой и это прежде всего связано с недостаточной отработанностью и определенными недостатками механизма бюджетного возмещения данного налога.

Однако, было бы неправильно отрицать и регулирующие свойства НДС. Как справедливо замечает другой известный отечественный финансист — А.И. Крисоватый — неправильным является толкование о том, что косвенные налоги выступают лишь в качестве основного источника налоговых поступлений [5, с.15].

Важной является регулирующая функция НДС, ведь его применение осуществляет влияние на инфляцию и ценообразование. Налог на добавленную стоимость, как и специфические акцизы и пошлина, включаются в цену товара, то есть наделены свойствами влиять на ценообразующие механизмы в обществе.

Ведь на сумму акциза соответственно растет цена товаров, которая влияет на объемы их реализации. С категорией «цена» связанные понятия потребления и доходы граждан. Регулируя величину цен с помощью НДС, можно непосредственно влиять на потребление и доходы субъектов ведения хозяйства.

Но этот процесс должен проходить не хаотически и спонтанно, а в соответствии с критериями экономической эффективности и социальной справедливости. В этом контексте отдельные ученые отмечают то, что НДС приводит к росту цен в стране, и отмечают его регрессивный характер относительно необеспеченных слоев населения.

В то же время, В.М. Федосов отмечает, что «уровень цен является слишком сложным и многофакторным явлением, чтобы можно было с абсолютной точностью измерять влияние лишь единственного фактора — НДС» [4, с.270]. Влияние НДС может накладываться на действие других факторов, как было в странах, где его внедрение совпало с повышением цен на нефть в 1972–1976 гг.

Ценообразующий эффект НДС в большой мере зависит от того, уменьшает НДС бюджет-

ные доходы или просто заменяет собой другие налоги, отмененные или уменьшены в результате его внедрения. По данным известного исследователя проблематики взимания НДС — А. Тайта, собранными им по 36 странам, которые ввели НДС, в 21 стране (около 60 % случаев) НДС лишь компенсирует потерянные доходы от налогов, которые заменил собою [6, с.128].

В Мексике и Боливии фискальный результат остался неопределенным между неизменной и увеличенной величинами доходов. В Англии и Норвегии правительства, внедрив НДС, даже проиграли с фискальной точки зрения. И только 11 страны добились прироста доходов.

С этими результатами коррелируют и даны об изменениях уровня цен, приписываемых НДС — повышение состоялось в 15 странах, но в 12 из них рост цен был меньше чем на 10 %. В 18 странах вообще не наблюдалось никакой ценовой реакции на НДС или же она была почти незаметной. При этом стоит напомнить, что из исследуемой группы в 25 странах (почти 70 %) нет никакого государственного контроля над ценами, то есть там свободное ценообразование [4, с.194].

Рассматривая вопрос влияния НДС на процессы ценообразования, целесообразно обратить внимание на то, что при замене нескольких налогов на НДС осуществляется достаточно сложный процесс, который оказывается в изменении цен производственных факторов и цен отпуска фирм-производителей. По мнению В. Федосова, НДС всегда перелаживается, продвигаясь от продавца к покупателю, однако «полное переложение на потребителей возможно лишь при условии, если размер налога и его экономический эффект не нарушают действия закона спроса и предложения» [4, с.125].

Если же доходы покупателей не растут в соответствии с увеличением цен, совокупный спрос сокращается, то предприниматели вынуждены принять часть НДС на себя, а это означает понижение прибыли. А. Тайт идет дальше и отмечает, что «нет оснований считать НДС инфляционным фактором — его влияние на цены, если вообще будет иметь место, будет разовым» [6, с.195]. Кроме цен, НДС касается и других сторон экономической жизни: распределению доходов, процесса накопления и инвестиций, эффективности производства, внешней торговли, развития государственного сектора, управления экономикой — то есть имеет достаточно четко выраженную экономическую функцию.

Среди функций, присущих НДС, отдельные ученые выделяют распределительную функцию — суть ее заключается в том, что в бюджет изымается часть доходов от высокорентабельных видов деятельности, которая потом направляется в убыточные, но важные для жизни общества сферы экономики.

С помощью системы налоговых льгот и преференций реализуется стимулирующая функция НДС. В частности, по мнению В. Безкоровайной, она в первую очередь проявляется во внешнеэкономической деятельности — путем применения нулевой ставки НДС на экспортную продукцию. Само усиление использования этой функции способствует закреплению и расширению присутствия предприятий Украины на мировых рынках [7, с.41].

По мнению русского исследователя проблем косвенного налогообложения Н.И. Сидоровой, психологическими преимуществами НДС является то, что поступления в бюджет обеспечиваются почти незаметно — конечные потребители бессознательно платят НДС в стоимости товаров, и таким способом предотвращается конфронтация с фактическими плательщиками налога и уменьшается сопротивление общества при уплате налога [1, с. 36].

Многими исследователями НДС воспринимается как «антисоциальный налог». Его недостатки заключаются в первую очередь в его регрессивности — большой налоговый груз падает на низкие доходы малообеспеченных людей. Ведь население покупает одни и те же товары (услуги) по одинаковым ценам, которые включают одну и ту же сумму НДС, независимо от величины их доходов, потому в расходах малообеспеченных суммы НДС составляют большую

часть, чем в расходах высокообеспеченных категорий населения [8, с.24].

Как известно, важным теоретическим требованием к формированию системы налогообложения является обеспечение нейтральности налогообложения. Нейтральный налог является наилучшим налогом, поскольку под его влиянием каждый субъект ведения хозяйства и весь рынок в целом действуют так, как бы они действовали при отсутствии налогообложения. Нейтральность влияния налогов на инвестиции значит, что налоговая система не влияет на решение субъектов ведения хозяйства. По мнению И.О. Луниной и Н.Б. Фроловой, налоги на потребление являются нейтральнее относительно влияния на экономические процессы, чем налоги на доходы [9, с.18].

На обеспечении нейтральности налогообложения отмечает и русская исследовательница Н.И. Сидорова. Она отмечает, что НДС обеспечивает нейтральность налогообложения при условии правильного применения и учитывания особенностей данного налога [1, с.37].

В то же время, кроме общих, к числу которых исследованиям отнесено: фискальные, регулирующие, психологические, обеспечение нейтральности налогообложения нами выделено также специфические свойства НДС, которые реализуются в отдельных отраслях народного хозяйства (рис. 2).

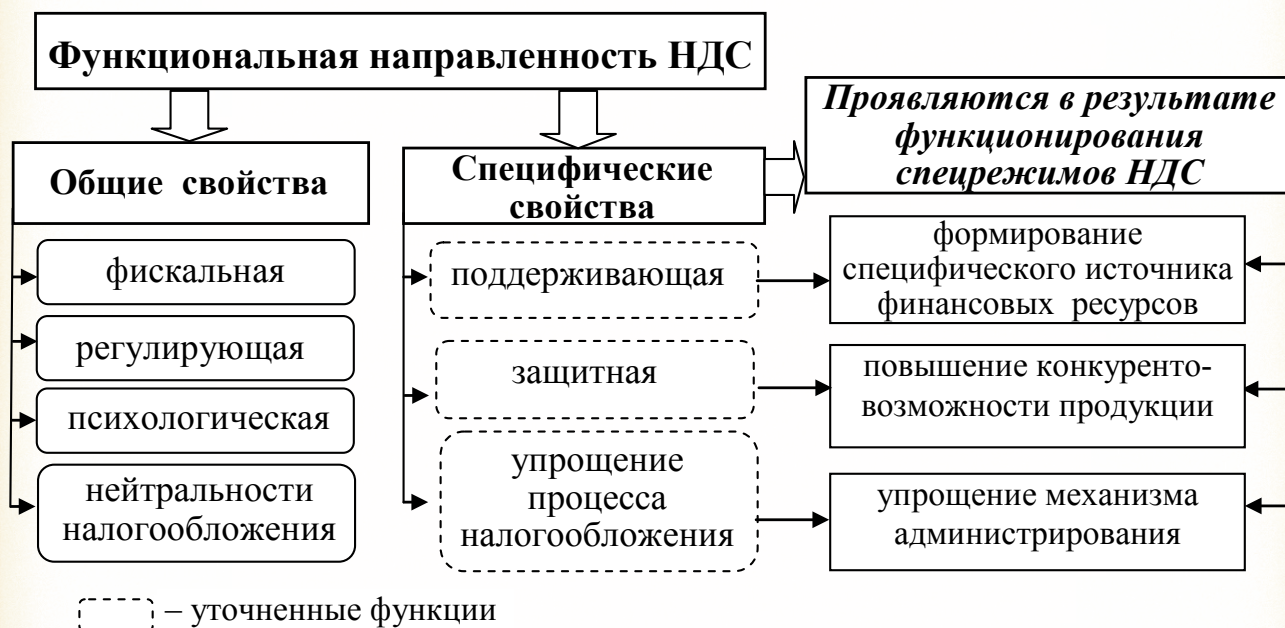


Рис. 2. Функциональная направленность НДС относительно сельского хозяйства

По результатам исследования функциональных характеристик выявлено, что НДС, в отрасли сельскохозяйственного производства, присущие специфические свойства — защитная и поддерживающая, а также обеспечивает упрощение налоговых отношений. Следствием реализации такого механизма является то, что НДС превращается из инструмента фиска в элемент финансового обеспечения, благодаря чему

улучшается уровень финансирования предприятий АПК, осуществляется их финансовая поддержка.

Таким образом, НДС является относительно новым налогом, механизм администрирования которого должным образом не отработан. Широкое использование и распространение НДС обусловлено многочисленными преимуществами данного налога. Противоречие и отрицание ис-

пользования НДС объясняется его определенными недостатками.

Сущность налога на добавленную стоимость раскрывается с помощью функций, которые он выполняет. Анализ функциональной направленности данной налоговой формы дал возможность выделить общие и специфические свойства НДС. Причем, если свойства первого блока являются общими для налога, то второго – проявляются в определенных отраслях и являются особенными (связаны с выполнением поставленных заданий, которые полагаются на данную форму налогообложения).

По результатам исследования установлено, что НДС присущи практически все характерные свойства обязательных платежей налоговой природы. В то же время, в сфере сельскохозяйственного производства наиболее ярко проявляется специфическая направленность данной формы налогообложения, которая заключается в обеспечении выполнения поддерживающих и защитных заданий, а также направленность на упрощение налогового процесса в отрасли. Особенная функциональная направленность НДС относительно отрасли сельского хозяйства соответствующим образом отображается на принципах формирования механизма взимания данного налога.

ЛИТЕРАТУРА

1. Сидорова Н.И. Специфика и функции НДС / Н.И. Сидорова // Финансы, 2008. – №2. – С.36-40.
2. Мельник В.М. Налог на добавленную стоимость в налоговой системе Украины / В.М. Мельник, О.В. Солдатенко // Финансы Украины, 2009. – №9. – С.82-86.
3. VAT in the European Union / VAT / ADempiere VAT implementation / – [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.adempiere.com/index.php/ADempiereVAT#ADempiere_VAT_implementation (дата обращения: 15.02.2014).
4. Сутормина В.М. Государство-налоги-бизнес: (Из мирового опыта фискальной регуляции рыночной экономики): монография / В.М. Сутормина, В.М. Федосов, В.Л. Андрущенко. – К.: Лыбидь, 1992. – 328 с.
5. Кривоватый А.И., Десятник О.М. Налоговая система : Учебное пособие. – Тернополь : Карт-бланш, 2004. – 331 с.
6. Tait A.A. Value Added Tax. Wash.: International Monetary Fund, 1988. – 228 p.
7. Безкоровайна В.В. Налоги в системе финансовой регуляции внешнеэкономической деятельности / В.В. Безкоровайна // Финансы Украины, 2004. – №12. – С.40-45.
8. Современный НДС / Лайам Эбрилл, Майкл Кин, Жан-Поль Боден, Виктория Саммерс; Пер.с англ. – М.: Издательство «Весь Мир», 2003. – 274 с.
9. Лунина И.О. Эффективность налогообложения потребления в Украине / И.О. Лунина, Н.Б. Фролова // Финансы Украины, 2009. – №1. – С.17-27.

REFERENCES

1. Sidorova N.I. Specifics and features of VAT. *Finansy - Finance*, 2008, no.2, pp.36-40 (in Russian).
2. Mel'nik V.M. Value added Tax in the tax system of Ukraine. *Finansy Ukrainy - Finance of Ukraine*, 2009, no.9, pp.82-86 (in Russian).
3. VAT in the European Union / VAT / ADempiere VAT implementation /. Available at: http://www.adempiere.com/index.php/ADempiereVAT#ADempiere_VAT_implementation (accessed 15 February 2014).
4. Sutormina V.M. *Gosudarstvo-nalogi-biznes: (Iz mirovogo opyta fiskal'noi reguliatsii rynochnoi ekonomiki): monografiia* [State-taxes-business: (From the international experience of fiscal regulation of the market economy): monograph]. Kiev, Lybid', 1992. 328 p.
5. Krisovatyi A.I., Desiatnik O.M. *Nalogoiva sistema: Uchebnoe posobie* [Tax system : a Training manual]. Ternopol, Kart-blansh, 2004. 331 p.
6. Tait A.A. Value Added Tax. Wash.: International Monetary Fund, 1988. 228 p.
7. Bezkorovainaia V.V. Taxes in the system of financial regulation of foreign economic activity. *Finansy Ukrainy - Finance of Ukraine*, 2004, no.12, pp.40-45 (in Russian).
8. Modern VAT / Laiam Ebrill, Maikl Kin, Zhan-Pol' Boden, Viktoriia Sammers. Moscow, Ves' Mir, 2003. 274 p.
9. Lunina I.O. Efficiency of the consumption tax in Ukraine. *Finansy Ukrainy - Finance of Ukraine*, 2009, no.1, pp.17-27 (in Russian).

Информация об авторе

Прокочук Елена Тодоровна
(Украина, Умань)

Кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры финансов и кредита.
Уманский национальный университет садоводства.
E-mail: pivotbi@mail.ru

Information about the author

Prokopchuk Elena Todorovna
(Ukraine, Uman)

PhD in Economics. Senior Lecturer of the Department «Finance and Credit».
Uman National University of Horticulture.
E-mail: pivotbi@mail.ru