

## ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ: ДОСВІД ЄС

**Актуальність теми.** Податок на додану вартість (ПДВ) є найбільш поширеною формою універсального акцизу — за винятком США всі розвинені країни застосовують саме цю податкову форму, причому в багатьох з них вона забезпечує основну статтю бюджетних доходів, лідируючи серед податкових надходжень [2; 10]. ПДВ має характерні риси, які притаманні непрямому оподаткуванню, а також свої специфічні особливості — основною його властивістю, на відміну від інших податків на споживання, є економічна нейтральність.

Особливістю ПДВ є можливість його використання в різних формах та застосування різних методів нарахування зобов'язань за цим податком. Існує три форми ПДВ, якісні відмінності між якими впливають із дохідних та видаткових компонентів системи національних рахунків: на виробництво, дохід та споживання. Найбільш наближеним до доданої вартості є об'єкт оподаткування в продуктивній формі, тоді як споживча форма ПДВ найбільше сприяє інвестиціям в основні фонди та поширена в міжнародній практиці.

**Аналіз останніх досліджень.** Питанням, пов'язаним із функціонування ПДВ у фінансовій системі держави, присвячені праці вітчизняних науковців В.Буряковського, О.Василика, В.Геєця, О.Данілова, Т.Єфіменко, М.Дем'яненка, Ю.Іванова, М.Кучерявенка, І.Луніної, А.Соколовської, В.Федосова та ін.

Незважаючи на те, що механізм функціонування ПДВ досить позитивно себе зарекомендував у європейських країнах, досвід його застосування в Україні є достатньо проблемним — усі діючі президенти критикували і продовжують критикувати механізм адміністрування цього податку [9; 10; 13]. Відповідно нині залишається значна кількість нерегульованих питань, пов'язаних з функціонуванням ПДВ, а саме з механізмом нарахування та сплати податку, поверненням зайво сплачених сум ПДВ платникам з бюджету тощо.

**Постановка наукового завдання.** Мета цієї статті полягає в оцінці практики функціонування податку на додану вартість у сільському господарстві країн ЄС та розробці пропозицій щодо вдосконалення механізму адміністрування цього податку в аграрному секторі економіки України.

**Виклад основного матеріалу.** Розвиток інтеграційного законодавства ЄС про ПДВ безпосередньо пов'язаний з процесом європейської економічної інтеграції. З початку утворення ЄС непрямі кумулятивні податки, які існували в державах-членах, відрізнялися як за способом стягнення, так і за розміром ставок, що призводило до ускладнення руху товарів всередині спільного ринку. Унаслідок виникла ідея гармонізації непрямих податків, що полягала у запровадженні єдиного непрямих податку на споживання та єдиних принципів його справляння [4].

Договір про створення ЄС створив юридичні підстави для проведення Радою ЄС гармонізації податків з обігу в державах-членах. В 1967 р. Рада ЄС прийняла Першу й Другу директиви про гармонізацію законодавств держав-членів, що регулювали порядок справляння непрямих податків. У подальшому Рада ЄС дійшла висновку про необхідність деталізації інтеграційних правил справляння податку, і в 1977 р. було прийнято Шосту директиву 77/388/ЄС «Про гармонізацію законодавств держав-членів у сфері податків з обігу — спільна система податку на додану вартість» [11].

Шоста директива тривалий час (до 2007 року) була базовим нормативно-правовим актом ЄС з питань справляння ПДВ і за обсягом регулювання її можна прирівняти до національного закону. З 2007 р. набула чинності нова Директива Ради 2006/112/ЄС «Спільна система ПДВ» [1]. Серед питань, що врегульовуються цією директивою, є й порядок справляння ПДВ із сільськогосподарських товаровиробників (фермерів). Для них передбачено спеціальну схему з фіксованою ставкою — при цьому директивою визначено, що у випадку, коли в країні-члені ЄС до набуття нею чинності використовувалась інша форма пільгового оподаткування сільськогосподарських товаровиробників (відповідно до статті 14 Директиви Ради 67/228/ЄС від 11.04.1967 р.), то вона може використовувати таку практику оподаткування і з набуттям чинності директиви 2006/112/ЄС за умов відповідності її загальним правилам справляння ПДВ.

Директивою зазначено, що у випадку, коли застосування для фермерів загального порядку адмініст-

рування ПДВ може призвести до труднощів (суттєво обтяжити їх діяльність) держава може застосувати для визначеного кола сільськогосподарських товаровиробників фіксовані компенсаційні норми (режим фіксованого збору). Перебування на режимі із фіксованою компенсаційною ставкою є добровільним, і фермер в будь-який момент може обрати загальний порядок сплати ПДВ.

Спеціальна схема справляння ПДВ передбачає, що фермер застосовує до вартості своїх поставок компенсаційну ставку та додає суму фіксованого збору до ціни реалізації з метою відшкодування сум вхідного ПДВ, сплаченого в ціні придбаних виробничих ресурсів. При цьому держава може обмежувати застосування цієї схеми з компенсаційною ставкою для окремих категорій товаровиробників (зокрема для яких застосування спеціального режиму не зумовлює виникнення адміністративних труднощів).

Фіксовані компенсаційні норми визначаються на основі макроекономічної статистики за результатами діяльності відповідних суб'єктів за попередні три роки. Основним завданням такого розрахунку є встановлення оптимального рівня компенсаційної ставки, за якого не забезпечувалося б додаткове джерело фінансування для фермерів (тобто суми, отримані внаслідок застосування фіксованих компенсаційних норм, компенсували б лише вхідний ПДВ). Компенсаційні ставки можуть диференціюватись для різних підгалузей сільського господарства — рослинництва, тваринництва, рибальства, лісового господарства. Водночас директива 2006/112/ЄС визначає процедуру узгодження величини ставок із спеціальною Комісією.

Таким чином, унаслідок застосування спеціальної схеми з компенсаційною ставкою фермер не сплачує ПДВ фінансовому управлінню, проте й не має права на податкове вирахування в частині тієї діяльності, що відповідає зазначеній схемі з фіксованою ставкою. При цьому фермер виписує податкову накладну, що дає змогу його контрагентам включити суми, нараховані внаслідок застосування фіксованої компенсаційної ставки, до складу своїх податкових вирахувань. Водночас застосування спеціальної схеми не звільняє фермерів від проведення перевірок з боку податкових органів щодо дотримання норм законодавства.

Норми директиви 2006/112/ЄС також передбачають, що у випадку застосування державою схеми з фіксованою ставкою нею вживаються необхідні заходи стосовно недопущення податкової дискримінації. Це передбачає необхідність забезпечення умов, за яких постачання імпоротної сільськогосподарської продукції оподатковувалося б ПДВ у тому ж порядку та в тому ж розмірі, як і продукція від суб'єктів, які застосовують схему з фіксованою ставкою.

Отже, практика справляння ПДВ у сільському господарстві розвинених європейських країн поряд із загальним механізмом передбачає застосування й спеціальних режимів:

— «схеми з фіксованою компенсаційною ставкою» відповідно до норм директиви 2006/112/ЄС;

— спрощеного порядку справляння ПДВ, що передбачає нарахування податку за підсумком року, зважаючи на загальну суму обороту підприємства;

— «схеми доповнення загальної тарифної ставки» для дрібних фермерів.

Такі специфічні умови справляння ПДВ передбачені в більшості європейських країн, оскільки з фермерами важко співпрацювати як з повноцінними платниками податків. Вони переважно не ведуть належний облік та не здійснюють необхідну реєстрацію власних господарських операцій. Лише в окремих країнах фермерів не відрізняють від будь-яких інших платників і вони перебувають на загальній системі справляння ПДВ. До таких країн слід віднести скандинавські (Данію, Швецію, Фінляндію) та прибалтійські (Естонію, Латвію).

Крім вже розглянутої схеми з фіксованою компенсаційною ставкою певного поширення в країнах ЄС набула й спеціальна схема ПДВ, відома як «схема доповнення загальної тарифної ставки», що використовується дрібними фермерами, зокрема у Франції та Італії [3].

Основна суть цього режиму справляння ПДВ полягає у встановленні доповнення до фіксованих компенсаційних відсоткових норм. Фермери, що використовують цей спеціальний пільговий режим, не зареєстровані платниками ПДВ (здебільшого це зовсім дрібні фермерські господарства) і відповідно вони не мають можливості компенсувати вхідний податок за схемою з компенсаційною ставкою. Законодавством передбачається, що, формуючи ціну, фермери мають право нарахувати доповнення до ціни продукції (у межах обумовленої величини, як правило, 4 — 5 % від вартості поставок) при реалізації товарів та послуг контрагентам, що зареєстровані платниками ПДВ, та видати податкову накладну.

Це доповнення не є нарахуванням ПДВ, але діє як компенсація суми вхідного податку на закупівлі виробничих ресурсів і передбачає віднесення покупцями — платниками ПДВ — суми таких доповнень до складу власних податкових вирахувань.

Таким чином, у країнах ЄС фермерам надана можливість вибору — користуватись нормативним (спрощеним) або нормальним режимами оподаткування, причому більшість товаровиробників обирають саме спрощений (спеціальний) порядок. У частині нормативного справляння ПДВ зазвичай застосовується

декілька схем сплати ПДВ, зокрема й режим сплати податку із загального обсягу обороту за рік, що спрощує практику адміністрування ПДВ в аграрному секторі економіки.

У сільському господарстві України функціонування ПДВ спрямоване на виконання особливого завдання — забезпечення підтримки сільськогосподарських товаровиробників, формування специфічного джерела фінансових ресурсів за рахунок збереження нарахованих податкових зобов'язань у їх розпорядженні. Функціонує така практика з 1999 року [7] і практично не змінилась із приєднанням України до світової організації торгівлі.

Водночас спроба наблизити порядок функціонування ПДВ у сільському господарстві до європейської практики в Україні була законодавчо реалізована в 2004 році, коли Верховна Рада внесла зміни до Закону України «Про податок на додану вартість», доповнивши його новою статтею 81 «Спеціальний режим справляння ПДВ у сфері сільського господарства та рибальства» [5], який у початковій редакції був своєрідним аналогом схеми з фіксованою компенсаційною ставкою для фермерів, що практикується в ЄС. Запровадження в дію цієї статті постійно відстрочувалось і в кінцевому підсумку в початковій редакції ця стаття так і не застосовувалась, а відповідно і спеціальний режим реально не запрацював.

Основним завданням пропонованого режиму справляння ПДВ було спрощення податкових відносин у сільському господарстві в частині адміністрування ПДВ за рахунок специфічного вилучення сільгоспідприємств із загальної системи ПДВ. Адже звільнення операцій з поставок сільськогосподарської продукції від оподаткування ПДВ є недоцільним з економічного погляду (спричинить погіршення їх фінансового стану та ускладнить взаємовідносини з контрагентами). Ураховуючи це, сільгоспідприємства повинні залишатись у загальній системі адміністрування ПДВ, маючи право виписувати податкові накладні контрагентам, нараховуючи в них суми фіксованого збору для компенсації сум вхідного ПДВ.

Оскільки до внесення змін у податкове законодавство шляхом доповнення Закону «Про ПДВ» новою статтею 81 для сільськогосподарських товаровиробників застосовувався режим акумуляції сум ПДВ, то відповідно доцільним є порівняння режиму фіксованого збору із режимом акумуляції сум ПДВ. Водночас слід зауважити, що таке порівняння є недостатньо коректним, оскільки ці режими мають абсолютно різні цілі.

Спільним між режимом акумуляції та режимом фіксованого збору є звільнення сільськогосподарсь-

ких підприємств від обов'язків перерахування ПДВ до бюджету (щоправда, в умовах застосування режиму акумуляції таке неперерахування супроводжується комплексом умов, а за режиму фіксованого компенсаційного збору жодних додаткових умов з боку держави не висувається).

Якщо відкинути окремі несуттєві деталі, різниця в аналізованих спецрежимах зводиться до такого:

— за умов дії режиму акумуляції операції з поставок сільськогосподарської продукції суб'єктами спецрежиму оподатковуються за ставкою 20 % і визнаються податковими зобов'язаннями відповідно до термінології Закону «Про ПДВ». Позитивний результат розрахунків по ПДВ підлягає перерахуванню на спецрахунок і витрачається лише за цільовим призначенням. Якщо результат розрахунків з ПДВ має негативне значення, то з бюджету він не відшкодовується, а підлягає зарахуванню до подальших надходжень ПДВ. З бюджетом розрахунки не проводяться, проте кошти, що залишаються на підприємствах, вважаються державною власністю і внаслідок податкова звітність подається в звичайному порядку (за спеціальною формою) та здійснюється належний контроль з боку податкових органів за нарахуванням та витрачанням сум закумуляованого ПДВ;

— за умов дії режиму фіксованого збору до операцій з поставок сільськогосподарської продукції суб'єктами спецрежиму застосовуються компенсаційні процентні норми, а отримані суми фіксованого збору не є податковим зобов'язанням з ПДВ. Позитивний результат розрахунків ПДВ «на вході» та «на виході» державною власністю не вважається і за його використанням жодного контролю з боку держави не передбачено (суб'єкти такого режиму звільнятимуться від проведення розрахунку ПДВ). Якщо результат по ПДВ має негативне значення, то джерело відшкодування підприємство шукатиме самостійно (такі суми збільшуватимуть вартість продукції).

Отже, принципова відмінність між режимом акумуляції та схемою з фіксованою компенсаційною ставкою — це те, що в результаті застосування останньої не передбачається формування додаткових фінансових ресурсів. Режим акумуляції передбачає стандартний механізм функціонування ПДВ у сфері сільськогосподарського виробництва (як і для інших підприємств народного господарства), тобто існування таких понять, як «податковий кредит», «податкове зобов'язання» та різницю між ними (зобов'язання перед бюджетом). Особливість його полягає лише в тому, що зазначена різниця між податковим нарахуванням і податковим кредитом не сплачується до бюджету й використовується під контролем державних органів.

Режим фіксованого збору за компенсаційною ставкою використання зазначених категорій не передбачає, його мета — урівноважити для сільгосп-підприємства суми ПДВ «на вході» і «на виході». Сума, отримана внаслідок застосування спецрежиму, використовується для відшкодування (компенсації) сум ПДВ, сплачених у ціні виробничих факторів. Відповідно говорити про те, що ці режими відрізняються лише ставками, некоректно.

Водночас визначення розміру компенсаційної процентної ставки фіксованого збору є ключовим питанням застосування спеціального режиму. Норми Глави 2 «Схема з фіксованою ставкою для фермерів» Розділу XII «Спеціальні схеми справляння ПДВ» директиви 2006/112/ЄС передбачають, що фіксовані компенсаційні норми не повинні забезпечувати надання фермерам на фіксованій ставці відшкодувань в обсязі, більшому від нарахованого вхідного ПДВ. Відповідно при обґрунтуванні розміру ставки фіксованого збору слід враховувати головну мету запровадження спецрежиму — досягнення врівноваженості сум вхідного ПДВ та сум такого фіксованого збору, отриманих у ціні поставок продукції.

Зокрема виходячи з рівня ставки спеціального режиму, наприклад, у 10 %, сільськогосподарському підприємству, щоб не допустити відволікання власних обігових коштів, необхідно до вартості спожитих факторів виробництва, які оподатковувалися ПДВ за ставкою 20 %, додати вартість, яка була б принаймні не меншою. Відповідно додана вартість (у її розумінні відповідно до норм Закону України «Про ПДВ») у загальній вартості поставок продукції за такого рівня ставки повинна становити близько 50 %.

Норми директиви 2006/112/ЄС передбачають, що фіксовані компенсаційні процентні норми повинні розраховуватись на основі макроекономічної статистики лише за обраною сукупністю платників. Статистичною базою для визначення ставки фіксованого збору, на нашу думку, необхідно використовувати таблицю «Виробництво та розподіл ВВП за видами економічної діяльності» (у частині сільського господарства) розділу 2 «Національні рахунки» статистичного щорічника України за відповідні роки.

Виходячи з даних зазначеної таблиці, валова додана вартість сільського господарства займає за останні три роки близько 41 % у вартості вироблених товарів та наданих послуг (обсязі випуску). Відповідно частка проміжного споживання займає 59 % у обсязі загального випуску. Отже, компенсаційна ставка повинна встановлюватись саме в такому нормативі від розміру стандартної ставки ПДВ, за якою оподатковуються поставки виробничих чинників.

Крім такого підходу, вважаємо доцільним при

обґрунтуванні розміру фіксованої компенсаційної ставки проводити аналіз виробничих витрат сільгосп-підприємств, а саме у частині їх поділу на оподатковувані (за якими виникає вхідний ПДВ, що необхідно компенсувати) та не оподатковувані вхідним ПДВ (які здійснено без вхідного ПДВ), тобто фактично структурувати складові доданої вартості сільгосп-підприємств для цілей справляння ПДВ.

До показника доданої вартості, на нашу думку, належать: прибуток, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи (тобто валовий дохід у загальноєкономічному розумінні), податкові платежі, які включаються до виробничих витрат, а також вартість окремих виробничих ресурсів, які не оподатковуються вхідним ПДВ, зокрема плата за паї, страхові платежі; витрати на відрядження; відсотки за кредити; премії, винагороди та інші витрати, які здійснюються без ПДВ.

До витрат, які спричиняють виникнення вхідного ПДВ, належать практично всі матеріальні витрати, вартість отриманих послуг, деякі інші витрати. На заключному етапі при розрахунку частки доданої вартості відповідні частки у структурі собівартості коригуються на фактичний рівень прибутковості певного виду діяльності.

Така інформація у загальному вигляді (у тому числі в розрізі окремих категорій товаровиробників) відбита у статистичному спостереженні за формою №50-ст «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств».

Спираючись на основні показники роботи підприємств галузі в цілому у сільськогосподарському виробництві зазначені частки за нашими розрахунками становлять:

— близько 60 % — частка вартості вхідних факторів виробництва, які спричиняють виникнення податкового кредиту;

— близько 40 % — частка доданої для цілей справляння ПДВ вартості, тобто витрат, які не оподатковуються вхідним ПДВ та прибутку.

Отже, розраховані показники практично не відрізняються від даних Держкомстату, що наведені в таблиці «Виробництво та розподіл ВВП за видами економічної діяльності»

Незважаючи на те, що Закон України «Про податок на додану вартість» було доповнено статтею 81 «спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського господарства» ще в 2004 році, фактично цей режим почав застосовуватись лише з 2009 року на основі нової редакції цієї статті [5]. Після внесених змін спецрежим фактично втратив свою початкову ідеологію, яка закладалась при його запровадженні в податкове законодавство.

Зокрема початковий варіант режиму фіксовано-

го збору передбачав, що суми ПДВ, отримані внаслідок застосування компенсаційної ставки (10 %), не підлягають сплаті до бюджету й використовуються на відшкодування сум ПДВ, сплачених у ціні виробничих факторів. Варіант спецрежиму, який застосовується з 2009 року на основі норм Закону №639, передбачає, що суми ПДВ, нараховані сільгосп підприємством на вартість поставленої продукції за загальною ставкою (20 %), не підлягають сплаті до бюджету та повністю залишаються у розпорядженні підприємства для відшкодування сум ПДВ, сплачених у ціні виробничих чинників, а за наявності залишку такої суми податку — для інших виробничих цілей.

Таким чином, з 2009 року в Україні застосовується певною мірою гібридна форма спецрежиму ПДВ, яка являє собою своєрідне поєднання режиму акумуляції з режимом фіксованого збору. Застосування ставки «на виході» в розмірі 20 % формує позитивне сальдо ПДВ, водночас напрямки використання отриманих сум не визначені, власністю держави вони не є, контролю за їх витрачанням не передбачено. Головним завданням існуючого спецрежиму є не спрощення процедур адміністрування ПДВ у сільському господарстві (як це передбачає схема з фіксованою компенсаційною ставкою), а формування додаткових фінансових ресурсів у підприємств галузі (як це передбачав режим акумуляції).

**Висновки.** Механізм функціонування ПДВ в Україні необхідно поетапно приводити у відповідність до норм європейського податкового права (зокрема положенням директиви 2006/112/ЄС) та вимогами світової організації торгівлі в частині використання механізмів та інструментів державної фінансової підтримки сільськогосподарських товаровиробників.

Водночас нині механізм ПДВ є найбільш ефективним інструментом підтримки розвитку аграрного виробництва в Україні, що визначає доцільність збереження діючої практики його функціонування на найближчу перспективу.

За умов відміни діючого спецрежиму ПДВ, який спрямований на підтримку суб'єктів господарювання і є різновидом режиму акумуляції, вважаємо доцільним запровадження альтернативного спецрежиму адміністрування ПДВ, направлено на забезпечення простоти податкового адміністрування в галузі. Такий режим набув поширення в європейських країнах та за умов установлення оптимальної розміру фіксованої компенсаційної ставки не спричинить відволікання фінансових ресурсів підприємств та суттєвих втрат для бюджету, відповідає вимогам СОТ до формування інструментарію фінансової підтримки національних товаровиробників.

## Література

1. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax // Official Journal of the European Union L 347/1, 11.12.2006.
2. Fact Sheets: State and Local Taxes. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.treas.gov/education/fact-sheets/taxes/state-local.shtml>.
3. Due J. The choice between a Value-Added Tax and a Retail Sales Tax / J.Due // Report of Proceedings of the Thirty-Seventh Tax Conference, Nov.18, 1985. — Toronto : Canadian Tax Foundation, 1986. — P. 23 — 30.
4. Мокану К. Законодавство ЄС про податок на додану вартість / К. Мокану // Юридичний журнал. — 2002. — №3. — Режим доступу : <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=487>.
5. Про внесення змін до деяких законів України щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств та підтримки соціальних стандартів їх працівників : № 1878-IV Закон України від 24 червня 2004 року. — Режим доступу : <http://www.zakon1.rada.gov.ua>.
6. Про першочергові заходи щодо запобігання негативним наслідкам фінансової кризи та про внесення змін до деяких законодавчих актів України : Закон України № 639-VI від 31 жовтня 2008 року. — Режим доступу : <http://www.zakon1.rada.gov.ua>.
7. Про підтримку сільськогосподарських товаровиробників : Указ Президента України № 1328 від 2 грудня 1998 р. — Режим доступу : <http://www.zakon1.rada.gov.ua>.
8. Про податок на додану вартість : Закон України від 3 квітня 1997 року № 168/97-ВР. — Режим доступу : <http://www.zakon1.rada.gov.ua>.
9. Проект закону №4000-I ветовано Президентом України Л.Кучмою / Лабораторія законодавчих ініціатив. — Режим доступу : [http://www.parlament.org.ua/index.php?action=news&ar\\_id=411&as=0](http://www.parlament.org.ua/index.php?action=news&ar_id=411&as=0).
10. Сенинський С. НДС и налог с продаж: удобство для бизнеса или надежность для казны / С. Сенинский. — Режим доступу : <http://www.svobodanews.ru/content/article/381922.html>.
11. Шоста Директива Ради №77/388/ЄС від 17 травня 1977 року щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту — спільна система податку на додану вартість // Official Journal, L 145, 13.06.1977. — P. 1.
12. Ющенко провів нараду щодо проблем відшкодування ПДВ // Юргазета. — 6 жовтня 2006 р. — №20 (80). — Режим доступу : <http://www.yur-gazeta.com/article/523>.
13. Янукович доручив повідбивати руки всім, хто зачіпає ПДВ. — Режим доступу : <http://novynar.com.ua/business/106958>.

Тулуш Л. Д. Функціонування податку на додану вартість у сільському господарстві: досвід ЄС  
Проаналізовано практику справляння податку на

додану вартість у сільському господарстві європейських країн, узагальнено норми директив ЄС стосовно формування механізму цього податку стосовно фермерів. Наведено оцінку практики застосування спеціальних режимів ПДВ у сільському господарстві України та обґрунтовано напрями подальшого розвитку механізму справляння ПДВ щодо аграрного сектора економіки.

*Ключові слова:* податкове право ЄС, податок на додану вартість, спеціальні режими оподаткування, фінансова підтримка, податкові зобов'язання, адміністрування податків.

**Тулуш Л. Д. Функционирование налога на добавленную стоимость в сельском хозяйстве: опыт ЕС**

Проанализирована практика взимания налога на добавленную стоимость в сельском хозяйстве европейских стран, обобщены нормы директив ЕС относительно формирования механизма данного налога в отношении фермеров. Приведена оценка практики при-

менения специальных режимов НДС в сельском хозяйстве Украины, обоснованы направления дальнейшего развития механизма взимания НДС относительно аграрного сектора экономики.

*Ключевые слова:* налоговое право ЕС, налог на добавленную стоимость, специальные режимы налогообложения, финансовая поддержка, налоговые обязательства, администрирование налогов.

**Tulush L. D. The functioning of the VAT in agriculture: EU experience**

Analyzed the practice of charging VAT in European agriculture, generalized norms of the EU directive on the formation mechanism of the taxes on farmers. The estimation of application of special VAT regimes in agriculture of Ukraine. The directions of further development of the mechanism of VAT in relation to the agricultural sector.

*Key words:* EU tax law, VAT, special tax treatment, financial support, tax liabilities, tax administration.

Стаття надійшла до редакції 14.04.2010  
Прийнято до друку 30.04.2010