

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
«УЖГОРОДСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ»**

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

КОГУТ МАРИНА ГЕННАДІЇВНА

УДК 347.43+336.26(477+(4-6ЄС))

ДИСЕРТАЦІЯ

**НЕПРЯМІ ПОДАТКИ: ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ
ТА ПРАТИКА ЗАСТОСУВАННЯ В УКРАЇНІ ТА КРАЇНАХ ЄС**

Спеціальність 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове
право; інформаційне право
(081 – Право)

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ М. Г. Когут

Науковий керівник:
Греца Ярослав Васильович,
доктор юридичних наук, професор

Ужгород -2021

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ:

Статті у наукових фахових виданнях, у тому числі зареєстрованих у міжнародних наукометричних базах:

1. Когут М. Г., Греца Я. В. Податкові системи Франції та Швеції: аналіз основних особливостей та можливість їх запозичення для України. *Науковий вісник УжНУ. Серія: «Право»*. Випуск 47. Том 2. 2017. С.119-122
2. Когут М. Г. Характеристика основних переваг та недоліків непрямого оподаткування. *Науковий вісник УжНУ. Серія: «Право»*. Випуск 62. 2020. С.231-234.
3. Когут М. Г. Теоретичні аспекти гармонізації непрямого оподаткування з вимогами податкового права ЄС. *Visegrad Journal on Human Rights*. № 6 (volume 1), 2020. Р. 184–187.
4. Когут М. Г. Співвідношення прямих та непрямих податків: основні детермінанти. *Часопис Київського університету права*. № 4. 2020. С. 194-197.
5. Когут М. Г. Шляхи вдосконалення правового регулювання непрямих податків. *Вісник пенітенціарної асоціації України*. 2020. № 4 (14). С. 137-143.

Публікації які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Когут М. Г. Феномен "податкової ями": що це і як з цим боротись? *Травневий конгрес правознавців: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф.* (м. Ужгород, 15 – 17 травня 2015 р.) / За заг. ред. Лазура Я.В.; Ужгородський національний університет. Ужгород: УжНУ, 2015. Т. 1. С. 116-121.
2. Когут М. Г. Характерні особливості непрямих податків. Аналіз їх переваг та недоліків. *Закарпатські правові читання: матеріали X Міжнар. наук.-практ. конф.* (м. Ужгород, 19-20 квіт. 2018 р.) / за заг. ред. О. Я. Рогача, Я. В. Лазура, М. В. Савчина; Ужгородський національний університет. Ужгород: РІК-У, 2018. Т. 1. С. 193-196.
3. Когут М.Г. Теоретико-правові аспекти права на свободу слова. *«Реформування національного та міжнародного права: перспективи та*

пріоритети»: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (Одеса, 22–23 січня 2021 р.). Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2021. С. 67-69

4. Когут М. Г. До питання оптимального співвідношення прямих та непрямих податків в системі оподаткування. *Priority directions of science and technology development: conference proceedings of V International scientific and practical conference* (January 24-26, 2021). Київ: SPC —Sci-conf.com.ua, 2021. Р. 364-368.

5. Когут М. Г. Характеристика основних переваг непрямого оподаткування. *World science: problems, prospects and innovations: conference proceedings of VI International Scientific and Practical Conference* (February 23-25, 2021). Toronto, Canada: Perfect Publishing, 2021. Р. 364-368.

АНОТАЦІЇ

Козут М. Г. Непрямі податки: теоретичні аспекти та практика застосування в Україні та країнах ЄС. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 «адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». – Державний вищий навчальний заклад «Ужгородський національний університет»; Державний вищий навчальний заклад «Ужгородський національний університет», Ужгород, 2021.

Робота присвячена дослідженню теоретичних аспектів та практики застосування непрямих податків в Україні та країнах ЄС шляхом комплексного порівняння правового регулювання непрямого оподаткування в законодавстві України та податковому праві країн ЄС.

В роботі проаналізовано існуючі у вітчизняній та зарубіжній науковій літературі підходи до визначення поняття «непрямі податки», здійснено аналіз характерних ознак непрямих податків, узагальнено основні переваги та недоліки, притаманні цьому виду податків у порівнянні з прямими податками. Наведено характеристику податку на додану вартість та акцизного податку як основних видів непрямих податків, характерних для українського законодавства. Здійснено аналіз інших видів непрямих податків, які зустрічаються в податковому законодавстві країн ЄС.

Виявлено ключові недоліки, які притаманні правовому регулюванню непрямих податків в податковому законодавстві України та запропоновано шляхи їх вирішення, опираючись на аналіз практики вирішення схожих недоліків в країнах ЄС. Зокрема, в дисертації звертається увага на прогалини в визначенні бази оподаткування непрямих податків, аналізуються прогалини в боротьбі із способами ухилення від сплати непрямих податків та на практиці податкового законодавства країн ЄС пропонуються шляхи подолання окреслених недоліків.

На доктринальному рівні здійснено аналіз підходів до розуміння непрямих

податків в працях вітчизняних та зарубіжних науковців-правників, так і науковців економічної сфери та наведено порівняльну характеристику переваг та недоліків застосування непрямих та прямих податків. Запропоновано авторське розуміння категорії «податкова яма» як незаконного способу збільшення суми податкового кредиту при адмініструванні податку на додану вартість.

Обґрунтовано доцільність введення поняття «криптовалюта» та «віртуальні активи» до Податкового кодексу України з метою визначення правил оподаткування податком на додану вартість операцій з віртуальними активами.

Проаналізовано доцільність запровадження акцизного оподаткування для діяльності із випуску та розповсюдження лотерей (в тому числі в мережі інтернет), діяльність букмекерських контор, казино та залів, де розташовані гральні автомати або електронні лотерейні термінали самообслуговування та на основі зарубіжного досвіду, аргументовано доцільність збільшення видів непрямих податків в податковому законодавстві України шляхом запровадження додаткових видів непрямих податків.

Удосконалено класифікацію непрямих податків з урахуванням досвіду країн ЄС. Так, до переліку непрямих податків в теорії віднесено: податок на додану вартість, акцизний податок, мито (митний податок), податок на послуги, податок на операції з цінними паперами, податок на розваги, податок на розкіш.

Доповнено визначення понять «податок на додану вартість», «акцизний податок», «мито» та доповнено перелік їх характерних ознак та з урахуванням здобутків фінансового права та інших галузей права, на основі проведеного дослідження сформульовано авторські визначення понять «непрямі податки» та «оптимальна податкова система».

Визначено додаткові методи порівняння непрямих та прямих податків через використання в якості детермінантів фактори «попиту» та «пропозиції», які характеризують ці групи податків. Проаналізовано наукові підходи до розуміння переваг та недоліків застосування непрямих податків в оптимальній податковій

системі шляхом виокремлення та групування таких переваг та недоліків, притаманних для непрямих податків саме в українській податковій системі ; та науковий підхід до визначення шляху гармонізації податкового законодавства України з податковим законодавством ЄС.

Дістали подальшого розвитку положення щодо необхідності законодавчого закріплення визначення поняття «непрямі податки» шляхом включення даної категорії до Податкового кодексу України та Митного кодексу України та аргументація стосовно практичної необхідності повернення мита до розряду непрямих податків з урахуванням тих характерних ознак, які притаманні митним платежам та характеризують їх як класичний непрямий податок.

Деталізовано висновки про необхідність прискорення темпів гармонізації податкового законодавства України з податковим законодавством ЄС, враховуючи при цьому, що такі зміни не повинні порушувати принципу стабільності, який є одним з основних податкових принципів.

Здійснено аналіз підстав виділення непрямих податків в окрему групу податків. Зокрема, досліджено генезис переходу від перекладання податкового тягара з юридичного платника на фактичного платника як базової ознаки непрямих податків до формулювання цілого ряду ознак, притаманних саме непрямим податкам;

Проведено дослідження необхідності внесення законодавчих змін до бази оподаткування акцизним податок, в тому числі шляхом включення до бази оподаткування нових категорій підакцизних товарів, надмірне споживання яких може завдавати шкоди суспільним інтересам. Також продовжено вивчення основних недоліків правового регулювання непрямих податків в Україні та на основі практики правового регулювання непрямого оподаткування в країнах ЄС доповнено пропозиції по удосконаленню вітчизняної податкової системи.

Здійснено аналіз різних підходів до приведення податкового законодавства України до вимог ЄС. Дисертанткою визначено 3 основні підходи до такої уніфікації— це «податкова конкуренція» «гармонізація податків» та «податкова координація». Ці

підходи найчастіше застосовуються серед податкових міжнародних систем. «Податкова гармонізація» - це процес наближення різних державних податкових систем до єдиної спільної на основі загальних правил. Як випливає з дослідження, податкова гармонізація не визначається лише як процес створення єдиної податкової системи у всіх державах, що виявили бажання здійснити гармонізацію, а являє собою наближення податкових систем з метою їх ефективної взаємодії. «Податкова конкуренція» - це розвиток державного сектору економіки різних країн в своїх відмінних системах оподаткування (особливо податкових ставок). Такий підхід спричиняє напруження між державами, адже в цьому випадку окремі держави або регіони змагаються за приріст капіталу саме на основі різних податкових ставок. «Податкову координацію» можна охарактеризувати як «перший етап міжнародної конвергенції податкових систем». Вона ґрунтується насамперед на основі двосторонніх або багатосторонніх угод, метою яких є прагнення до співробітництва між податковими системами окремих країн, наприклад, шляхом боротьби з «податковими гаванями» або ухиленням від сплати податків. Встановлено, що для України на даному етапі характерний саме процес податкової координації.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що вони становлять науково-теоретичний та практичний інтерес, а викладені положення, висновки та пропозиції можна використовувати:

- у науково-дослідній сфері для подальших теоретичних досліджень та удосконалення наукових розробок щодо функціонування непрямих податків в податковій системі України;
- у правотворчій сфері у процесі подальшого вдосконалення вітчизняного законодавства в сфері податкового права;
- у правозастосовній (правореалізаційній) практиці для підвищення рівня професійності посадових осіб та покращення їхньої ефективності в сфері реалізації податкової політики та адміністрування непрямих податків;
- у навчально-методичній роботі при підготовці підручників, навчальних

посібників, науково-методичних рекомендацій та навчальних курсів: «Фінансове право», «Податкове право».

На основі проведеного дослідження розроблені такі пропозиції і рекомендації щодо вдосконалення законодавства України: - доповнити текст Податкового кодексу та Митного кодексу визначенням «непрямий податок»; - розширити базу оподаткування ПДВ шляхом включення до неї операцій з віртуальними активами (криптовалютою); - розширити базу оподаткування акцизним податком, доповнивши їх такими видами, як діяльність із випуску та розповсюдження лотерей (в тому числі в мережі інтернет), діяльність букмекерських контор, казино та залів, де розташовані гральні автомати або електронні лотерейні термінали самообслуговування

Ключові слова: непрямі податки, оптимальна податкова система, податок на додану вартість, акцизний податок, мито, правове регулювання непрямого оподаткування, гармонізація податкового законодавства, податкова координація.

SUMMARY

Kohut M.H. Indirect taxes: theoretical aspects and practice of application in Ukraine and EU countries. - Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.

The dissertation on competition of a scientific degree of the candidate of legal sciences on a specialty 12.00.07 «administrative law and process; finance law; information law ". - State Higher Educational Institution "Uzhhorod National University"; Uzhhorod National University, Uzhhorod, 2021.

The work is devoted to the study of theoretical aspects and practice of indirect taxes in Ukraine and the EU by comprehensive comparison of the legal regulation of indirect taxation in the legislation of Ukraine and the tax law of the EU.

The paper analyzes the existing approaches in the domestic and foreign scientific literature to the definition of "indirect taxes", analyzes the characteristics of indirect taxes, summarizes the main advantages and disadvantages inherent in this type of tax compared to direct taxes. The characteristics of value added tax and excise tax as the main types of indirect taxes characteristic of Ukrainian legislation are given. An analysis of other types of indirect taxes that occur in the tax legislation of the EU.

The key shortcomings inherent in the legal regulation of indirect taxes in the tax legislation of Ukraine are identified and ways to solve them are proposed, based on the analysis of the practice of solving similar shortcomings in the EU countries. In particular, the dissertation draws attention to the gaps in determining the tax base of indirect taxes, analyzes gaps in the fight against indirect tax evasion and in practice the tax legislation of EU countries suggests ways to overcome these shortcomings.

At the doctrinal level, an analysis of approaches to understanding indirect taxes in the works of domestic and foreign scholars and economists and provides a comparative description of the advantages and disadvantages of indirect and direct taxes. The author's understanding of the category "tax pit" as an illegal way to increase the amount of tax credit in the administration of value added tax is proposed.

The expediency of introducing the concepts of "cryptocurrency" and "virtual assets" in the Tax Code of Ukraine in order to determine the rules of value added tax transactions with virtual assets is substantiated.

The expediency of introduction of excise taxation for activity on issue and distribution of lotteries (including on the Internet), activity of bookmakers, casinos and halls where slot machines or electronic lottery terminals of self-service are located is analyzed and on the basis of foreign experience the expediency of increase of types in the tax legislation of Ukraine by introducing additional types of indirect taxes.

The classification of indirect taxes has been improved, taking into account the experience of EU countries. Thus, the list of indirect taxes in theory includes: value added tax, excise tax, duty (customs tax), tax on services, tax on securities transactions, entertainment tax, luxury tax.

The definition of the terms "value added tax", "excise tax", "duty" has been supplemented and the list of their characteristic features has been supplemented, taking into account the achievements of financial law and other branches of law. the tax system".

Additional methods of comparing indirect and direct taxes through the use of "demand" and "supply" factors that characterize these groups of taxes are determined as determinants. Scientific approaches to understanding the advantages and disadvantages of indirect taxes in the optimal tax system by identifying and grouping such advantages and disadvantages inherent in indirect taxes in the Ukrainian tax system are analyzed; and a scientific approach to determining the way to harmonize Ukraine's tax legislation with EU tax legislation.

Provisions on the need to legislate the definition of "indirect taxes" by including this category in the Tax Code of Ukraine and the Customs Code of Ukraine and arguments on the practical need to return duties to the category of indirect taxes, taking into account the characteristics of customs payments and characterize them as a classic indirect tax.

Conclusions on the need to accelerate the pace of harmonization of tax legislation of Ukraine with EU tax legislation are detailed, taking into account that such changes should not violate the principle of stability, which is one of the main tax principles.

An analysis of the grounds for allocating indirect taxes to a separate group of taxes. In particular, the genesis of the transition from the transfer of the tax burden from the legal payer to the actual payer as a basic feature of indirect taxes to the formulation of a number of features inherent in indirect taxes;

A study of the need to make legislative changes to the excise tax base, including by including in the tax base new categories of excisable goods, excessive consumption of which may harm the public interest. The study of the main shortcomings of the legal regulation of indirect taxes in Ukraine was also continued, and on the basis of the practice of legal regulation of indirect taxation in the EU countries, proposals to improve the domestic tax system were supplemented.

The analysis of different approaches to bringing the tax legislation of Ukraine to the EU requirements is carried out. The dissertation identifies 3 main approaches to such unification - it is "tax competition", "tax harmonization" and "tax coordination". These approaches are most often used among international tax systems. "Tax harmonization" is the process of bringing different state tax systems closer to a single common one based on common rules. According to the study, tax harmonization is not defined only as the process of creating a single tax system in all states that have expressed a desire to harmonize, but is the approximation of tax systems in order to interact effectively. "Tax competition" is the development of the public sector of the economy of different countries in their different tax systems (especially tax rates). This approach causes tensions between states, because in this case, individual states or regions compete for capital growth on the basis of different tax rates. "Tax coordination" can be described as "the first stage of international convergence of tax systems." It is based primarily on bilateral or multilateral agreements aimed at cooperating between the tax systems of individual countries, for example, by combating "tax

havens" or tax evasion. It is established that the process of tax coordination is typical for Ukraine at this stage.

The practical significance of the obtained results is that they are of scientific-theoretical and practical interest, and the stated provisions, conclusions and proposals can be used:

- in the research sphere for further theoretical research and improvement of scientific developments on the functioning of indirect taxes in the tax system of Ukraine;
- in the law-making sphere in the process of further improvement of domestic legislation in the field of tax law;
- in law enforcement (law enforcement) practice to increase the level of professionalism of officials and improve their efficiency in the implementation of tax policy and administration of indirect taxes;
- in educational and methodical work in the preparation of textbooks, manuals, scientific and methodological recommendations and training courses: "Financial Law", "Tax Law".

Based on the study, the following proposals and recommendations for improving the legislation of Ukraine have been developed: - to supplement the text of the Tax Code and the Customs Code with the definition of "indirect tax"; - expand the VAT tax base by including transactions with virtual assets (cryptocurrency); - expand the base of excise taxation, supplementing them with such types as activities for the issuance and distribution of lotteries (including the Internet), the activities of bookmakers, casinos and halls, where slot machines or electronic lottery terminals are self-service

Key words: indirect taxes, optimal tax system, value added tax, excise tax, duty, legal regulation of indirect taxation, harmonization of tax legislation, tax coordination.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ВСТУП

РОЗДІЛ І: ПОНЯТТЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ ТА ЇХ МІСЦЕ В ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ

- 1.1. Непрямі податки як складова частина податкової системи: поняття, види та загальна характеристика. Історія становлення поняття непрямих податків.
- 1.2. Місце та роль непрямих податків в оптимальній податковій системі.

РОЗДІЛ ІІ: ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ТА АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ

- 2.1. Поняття, ознаки та особливості правового регулювання податку на додану вартість в Україні.
- 2.2. Поняття та правова характеристика акцизного податку в Україні
- 2.3. Практика застосування податку на додану вартість та акцизного податку в країнах ЄС.

РОЗДІЛ ІІІ: НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

- 3.1. Переваги та недоліки застосування непрямих податків.
- 3.2. Проблемні аспекти та шляхи вдосконалення правового регулювання непрямих податків в Україні з урахуванням досвіду країн ЄС

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ:

ВВП – валовий внутрішній продукт

ВР України – Верховна Рада України

ДПАУ – Державна податкова адміністрація України

ДПСУ – Державна податкова служба України

ДССУ – Державна служба статистики України

ЄРПН – Єдиний реєстр податкових накладних

ЄС – Європейський союз

МВФ – Міжнародний валютний фонд

МК України – Митний кодекс України

НП – непрямі податки

ОЕСР – Організація економічного співтовариства та розвитку

ПДВ – податок на додану вартість

ПК України – Податковий кодекс України

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Україна, як і будь-яка інша держава, не може існувати без доходів, необхідних для виконання покладених на неї функцій. Функціонування держави на належному рівні в усіх сферах залежить від фінансової стабільності та наповненості бюджету. Вивчення основних джерел наповнення державного бюджету завжди є актуальним питанням ще й з огляду на те, що сучасне суспільство характеризується високою динамічністю у всіх сферах і для того, щоб відповідати вимогам часу, країнам потрібно приводити у відповідність з реаліями і всі питання, що стосуються фінансової сфери. Адже, ефективне функціонування ринкової економіки можливе лише за умов ефективного функціонування всіх сфер її формування.

Серед основних регуляторів, які впливають на ефективне застосування елементів ринкової економіки є податки. Окрім іншого, податки є ключовим елементом наповнення бюджету. Саме їх вплив визначає в кінцевому результаті наскільки ефективною і розвиненою є сфера економіки як на державному, так і на міжнародному рівнях. Однак питання максимально доцільного їх застосування потребує чіткого усвідомлення суті як непрямих так, і прямих податків, а також основних елементів їх співвідношення.

Непрямі податки виступають не лише ключовим елементом при ціноутворенні, але й являють собою основну дохідну частину бюджету держави. Найбільші доходи Україні приносять непрямі податки, які характеризуються стійкими надходженнями. На наш погляд, саме висока значимість непрямих податків для стабільного економічного та правового розвитку України у міжнародному просторі ставить дослідження теоретичних та практичних аспектів їх функціонування на пріоритетний рівень як для теоретиків, так і для практиків податкового права.

Слід відмітити, що дослідження теоретичних та практичних аспектів непрямих податків саме в розрізі порівняння України та країн ЄС є необхідним з огляду на

кілька моментів. По-перше, правова система України, як самостійної держави є доволі молодою і все ще проходить процес формування, тоді як серед країн-членів ЄС є значно досвідченіші держави, чий правотворчий та правозастосовчий досвід, в тому числі і в регулюванні непрямих податків, може стати міцним підґрунтям для розбудови вітчизняної правової системи в цілому і податкового права зокрема. По-друге, після підписання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, наша держава визначила чіткий курс розвитку, орієнтований на європейський простір, а, отже, це викликало потребу здійснити гармонізацію всіх сфер права України, в тому числі і гармонізацію податкового права України з податковим правом ЄС. Непрямі податки є, по своїй суті, податками «без кордонів», тому саме з їх гармонізації, на нашу думку, необхідно починати цей процес. Дане наукове дослідження спрямоване не лише на аналіз існуючих теоретичних та практичних підходів до розуміння та реалізації непрямих податків, а й на пошуки найоптимальніших шляхів їх удосконалення з урахуванням досвіду країн ЄС.

Важливими у науковому аспекті для автора під час дослідження були теоретичні висновки фахівців фінансового та адміністративного права: Ю. Аністратенко, Н. Атаманчук, В. Білоуса, Ю. Бисаги, Г. Бех, М. Бліхар, О. Бригінця, Л. Воронової, Р. Гаврилюк, Д. Гетманцева, О. Гетьманець, О. Головашевича, С. Греци, Я. Греци, С. Гречанюка, О. Дмитрик, Л. Касьяненко, І. Криницького, М. Кучерявенка, Т. Латковської, О. Лукашева, Т. Мацелик, О. Мінаєвої, А. Монаєнка, О. Музики-Стефанчук, С. Ніщимної, А. Новицького, Ю. Оніщика, О. Орлюк, П. Пацурківського, О. Покатаєвої, Д. Приймаченка, Н. Пришви, В. Рядінської, Л. Савченко, О. Солдатенко, Г. Толстоп'ятенко, В. Хохуляка, В. Чайки, В. Чернадчука, Н. Якимчук, К. Ященко та інших.

Питання правового регулювання непрямих податків досліджувалось в дисертаціях таких вітчизняних вчених, як: А. Крисоватий «Непрямі податки в Україні: теорія і практика» (1994 р.), Г. Бех «Правове регулювання непрямих податків в Україні» (2001 р.), А. Дрига «Непрямі податки в системі регулювання

суспільного добробуту» (2002) та Атаманчук Н.І. «Правове регулювання непрямого оподаткування в Україні» (2020 р.). Щодо питання гармонізації податкового законодавства України з законодавством ЄС про непряме оподаткування, то це питання відображене в дисертаційних дослідженнях таких вчених як: А. Нонко «Податки в Україні та державах–членах Європейського Союзу: порівняльно-правовий аналіз» (2005 р.), К. Ященко «Гармонізація податкового законодавства України з законодавством Європейських Співтовариств про непряме оподаткування» (2005 р.), Ю. Федчишин «Наближення законодавства про податок на додану вартість України до законодавства Європейського Союзу в контексті угоди про асоціацію» (2016 р.), М. Ярош «Реформування непрямого оподаткування в Україні в умовах інтеграції до ЄС» (2018 р.), С. Владика «Правове регулювання непрямого оподаткування в Європейському Союзі» (2016 р.).

Не применшуючи значення наукових доробок у вказаній сфері, все ж доводиться констатувати, що питання поняття, ознак, сутності та змісту непрямих податків в Україні в порівнянні з країнами ЄС в науковій та практичній сферах залишаються дискусійними. Потребують також уточнення в доктрині фінансового та податкового права розширення баз оподаткування непрямыми податками з урахуванням сучасних світових тенденцій розвитку економіки, промисловості, технологій і т. д. Поглиблюються серед вітчизняних та зарубіжних науковців дискусії і щодо оптимальної моделі та видів непрямих податків, які необхідні для застосування.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами. Тема дисертаційного дослідження відповідає пріоритетним напрямам розвитку правової науки на 2016-2020 роки, затвердженим Постановою Загальних зборів Національної академії правових наук України від 3 березня 2016 р., Плану заходів з виконання Програми діяльності Кабінету Міністрів України та Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020», затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 4 березня 2015 року № 213-р., а також плану науково-дослідної роботи кафедри

адміністративного, фінансового та інформаційного права Державного вищого навчального закладу «Ужгородський національний університет» в межах наукової теми «Удосконалення правового адміністрування у контексті євроінтеграційних процесів» (номер державної реєстрації 0118U004531).

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є комплексна розробка та конкретизація загальнотеоретичних положень про непрямі податки і їх функціонування в Україні та країнах ЄС й формулювання на цій основі пропозицій щодо вдосконалення чинного податкового законодавства та практики їх застосування.

Мета дослідження досягається за допомогою вирішення таких *завдань*:

- здійснити історико-правовий аналіз поняття непрямих податків, виявити їх суть та ознаки, здійснити класифікацію непрямих податків з огляду на практику країн ЄС;
- дослідити генезис підходів до розуміння непрямих податків як окремої категорії податків;
- дати визначення оптимальній податковій системі та окреслити роль та місце непрямих податків в ній;
- уточнити поняття та сутнісні характеристики податку на додану вартість в українському законодавстві;
- розкрити зміст поняття та характерних особливостей акцизного податку у вітчизняній практиці;
- показати особливості застосування непрямих податків в країнах ЄС;
- визначити основні переваги та недоліки застосування непрямих податків для побудови оптимальної податкової системи;
- визначити недоліки в функціонуванні непрямих податків в сучасній податковій системі України та розробити пропозиції щодо удосконалення чинного Податкового кодексу України.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини у сфері правового регулювання непрямих податків в податковій системі.

Предметом дослідження є теоретичні аспекти та практика застосування непрямих податків в Україні та країнах ЄС.

Методи дослідження. Методологічним підґрунтям дисертаційного дослідження є комплексне застосування загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання в їх взаємозв'язку, обраних з урахуванням мети і завдань дослідження, та у відповідності до його об'єкта та предмета.

Основними методами стали: на філософському рівні – діалектичні закони та категорії пізнання та теорія самоорганізації систем; на загальнонауковому рівні – основні логіко-гносеологічні принципи і прийоми пізнання соціальних явищ і процесів; на спеціальному рівні – методи експертних оцінок, опитування та кореляційний аналіз, контент-аналіз. Зокрема, порівняльно-правовий метод був використаний під час аналізу зарубіжного досвіду правового регулювання непрямих податків (підрозділи 2.3 та 3.2). За допомогою формально-догматичного аналізу здійснено тлумачення терміну непрямі податки та аналіз формування підходів до виокремлення непрямих податків в окрему групу (підрозділ 1.1, 2.1, 2.2). Формально-юридичний метод забезпечив дослідження змісту та структури податку на додану вартість та акцизного податку (підрозділи 2.1 та 2.2). Метод статистичного спостереження був використаний для аналізу рівня надходжень від сплати непрямих податків до державного бюджету України (підрозділи 1.2, 2.1, 2.2)

Метод контент-аналізу був використаний щодо Податкового кодексу України а також інших нормативно-правових актів та їх проектів (підрозділ 2.1, 2.2, 3.1), а метод експертних оцінок – стосовно положень окремих нормативно-правових актів (підрозділи 3.1, 3.2).

Нормативно-правову основу дисертаційного дослідження становлять Конституція України та конституції зарубіжних країн, міжнародно-правові акти, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, Податковим

кодексом України, Митним кодексом України та джерелами податкового законодавства зарубіжних країн.

Емпіричну базу дисертаційного дослідження становлять щорічні звіти Державної казначейської служби України, звіти міжнародних економічних організацій, актуальні статистичні дані з досліджуваної проблематики.

Значну частину використаних джерел становлять іншомовні матеріали в оригіналі; якщо в тексті не зазначено інше, переклад іншомовних джерел виконано здобувачем самостійно.

Наукова новизна отриманих результатів визначається її метою і завданнями і проявляється, перш за все, у авторському підході до висвітлення питань теми дослідження. Дисертація є одним із перших у вітчизняній науці адміністративного та податкового права комплексним порівняльно-правовим дослідженням реалізації податкового права в сфері функціонування непрямих податків в податковій системі України в порівнянні з країнами ЄС.

За результатами проведеного дослідження наукова новизна конкретизується в таких основних положеннях, рекомендаціях, висновках, практичних пропозиціях:

вперше:

- на доктринальному рівні здійснено аналіз підходів до розуміння непрямих податків в працях вітчизняних та зарубіжних науковців-правників, так і науковців економічної сфери та наведено порівняльну характеристику переваг та недоліків застосування непрямих та прямих податків;
- запропоновано авторське розуміння категорії «податкова яма» як незаконного способу збільшення суми податкового кредиту при адмініструванні податку на додану вартість;
- обґрунтовано доцільність введення поняття «криптовалюта» та «віртуальні активи» до Податкового кодексу України з метою визначення правил оподаткування податком на додану вартість операцій з віртуальними активами;
- проаналізовано доцільність запровадження акцизного оподаткування для

діяльності із випуску та розповсюдження лотерей (в тому числі в мережі інтернет), діяльність букмекерських контор, казино та залів, де розташовані гральні автомати або електронні лотерейні термінали самообслуговування.

– на основі зарубіжного досвіду, аргументовано доцільність збільшення видів непрямих податків в податковому законодавстві України шляхом запровадження додаткових видів непрямих податків.

удосконалено:

– класифікацію непрямих податків з урахуванням досвіду країн ЄС. Так, до переліку непрямих податків в теорії віднесено: податок на додану вартість, акцизний податок, мито (митний податок), податок на послуги, податок на операції з цінними паперами, податок на розваги, податок на розкіш.

– визначення понять «податок на додану вартість», «акцизний податок», «мито» та доповнено перелік їх характерних ознак;

– з урахуванням здобутків фінансового права та інших галузей права, на основі проведеного дослідження сформульовано авторські визначення понять «непрямі податки» та «оптимальна податкова система»;

– методи порівняння непрямих та прямих податків через використання в якості детермінантів фактори «попиту» та «пропозиції», які характеризують ці групи податків;

– наукові підходи до розуміння переваг та недоліків застосування непрямих податків в оптимальній податковій системі шляхом виокремлення та групування таких переваг та недоліків, притаманних для непрямих податків саме в українській податковій системі ;

– науковий підхід до визначення шляху гармонізації податкового законодавства України з податковим законодавством ЄС.

дістали подальшого розвитку:

– положення щодо необхідності законодавчого закріплення визначення

поняття «непрямі податки» шляхом включення даної категорії до Податкового кодексу України та Митного кодексу України;

- аргументація стосовно практичної необхідності повернення мита до розряду непрямих податків з урахуванням тих характерних ознак, які притаманні митним платежам та характеризують їх як класичний непрямий податок;

- висновки про необхідність прискорення темпів гармонізації податкового законодавства України з податковим законодавством ЄС, враховуючи при цьому, що такі зміни не повинні порушувати принципу стабільності, який є одним з основних податкових принципів;

- аналіз підстав виділення непрямих податків в окрему групу податків. Зокрема, досліджено генезис переходу від перекладання податкового тягаря з юридичного платника на фактичного платника як базової ознаки непрямих податків до формулювання цілого ряду ознак, притаманних саме непрямим податкам;

- дослідження необхідності внесення законодавчих змін до бази оподаткування акцизним податок, в тому числі шляхом включення до бази оподаткування нових категорій підакцизних товарів, надмірне споживання яких може завдавати шкоди суспільним інтересам;

- вивчення основних недоліків правового регулювання непрямих податків в Україні та на основі практики правового регулювання непрямого оподаткування в країнах ЄС доповнено пропозиції по удосконаленню вітчизняної податкової системи.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що вони становлять науково-теоретичний та практичний інтерес, а викладені положення, висновки та пропозиції можна використовувати:

- у науково-дослідній сфері для подальших теоретичних досліджень та удосконалення наукових розробок щодо функціонування непрямих податків в податковій системі України;

- у правотворчій сфері у процесі подальшого вдосконалення вітчизняного

законодавства в сфері податкового права;

– у правозастосовній (правореалізаційній) практиці для підвищення рівня професійності посадових осіб та покращення їхньої ефективності в сфері реалізації податкової політики та адміністрування непрямих податків;

– у навчально-методичній роботі при підготовці підручників, навчальних посібників, науково-методичних рекомендацій та навчальних курсів: «Фінансове право», «Податкове право».

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаною науковою працею, результатом власних досліджень автора.

Апробація результатів дисертації. Дисертація була обговорена на між кафедральному семінарі кафедри адміністративного, фінансового та інформаційного права та кафедри господарського права Державного вищого навчального закладу «Ужгородський національний університет». Основні положення та висновки дисертаційного дослідження були представлені на міжнародних науково-практичних конференціях, серед яких: «Х Закарпатські правові читання» (Ужгород, 19-20 квітня 2018 р.), VI International Scientific and Practical Conference «Worldscience: problems, prospects and innovations» (Toronto, 23-25 February 2021), II Міжнародна науково – практична конференція «Травневий конгрес правознавців» (Ужгород, 15 – 17 травня 2015 р.), V International Scientific and Practical Conference «Priority directions of science and technology development» (Київ, 24-26 січня 2021р.) та Міжнародна науково-практична конференція «Реформування національного та міжнародного права: перспективи та пріоритети» (Одеса, 22–23 січня 2021 р.)

Публікації. Основні положення і результати дисертаційного дослідження знайшли відображення у 10 наукових працях, зокрема в 5 статтях, що опубліковані у фахових виданнях України, наукових періодичних виданнях інших держав і наукових періодичних вітчизняних виданнях, що включені до міжнародних наукометричних баз даних (у тому числі 1 – у науковому періодичному виданні іншої держави) та в 5 тезах доповідей на міжнародних науково-практичних конференціях.

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається із вступу, переліку умовних позначень, трьох розділів, що містять сім підрозділів, висновків і списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи становить 199 сторінок. Список використаних джерел налічує 195 найменувань і розміщений на 19 сторінках.

РОЗДІЛ І. ПОНЯТТЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ ТА ЇХ МІСЦЕ В ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ

1.1. Непрямі податки як складова частина податкової системи: поняття, види та загальна характеристика. Історія становлення непрямих податків

На сучасному етапі економічного розвитку Україна посідає далеко не перші місця практично за всіма економічними показниками. Так, згідно індексу економічної свободи, станом на 2020 рік знаходиться на 127 позиції, пропустивши вперед майже всі країни Європи. Згідно рейтингування, така позиція попадає в групу країн з майже невилною економікою (*mostlyunfree*), що, зрозуміло, є негативним фактором для подальшої розбудови держави. Важливою складовою, яка визначає рейтинг економічної свободи країни є податкова свобода. Після проведених реформувачь як податкового законодавства (прийняття податкового кодексу, який вступив в силу в 2011 році)[1] та реформувачь органів податкового контролю, саме показник податкової свободи покращив світову позицію України (станом на 2011 рік Україна знаходилась на 164 місці, відносившись до країн з повністю залежною економікою) [2]. На даному етапі показник податкової свободи сягає 88,7%, що згідно таблиці класифікації належить до показників вільної економіки. Така динаміка показує, що обраний державою шлях реформувачь податкової системи є успішним, однак це ж і стимулює до подальшого її реформувачь.

Одним із ключових елементів податкової системи є, як відомо, непрямі податки. Саме їх належне функціонування забезпечує високий рівень економічних відносин між державами, так як саме непрямі податки є безпосередніми «учасниками» імпортно-експортних відносин. Для глибшого розуміння даної проблематики нами здійснено аналіз основних підходів до розуміння поняття непрямих податків та процесу непрямого оподаткуванья як вітчизняними, так і іноземними науковцями.

В першу чергу, необхідно проаналізувати наукове обгрунтування необхідності та логічності існування непрямих податків. Так, непряме оподаткуванья визначається

як оподаткування, накладене на інших осіб, ніж та особа, яка покликана нести остаточний тягар [3, с.77]. Найважливішим показником і ключовим фактором непрямих податків у країнах, що розвиваються, є домінуюча роль, яку вони відіграють у системі доходів відповідної країни. Зокрема, непрямі податки є важливим елементом стабілізаційних пакетів податків, спрямованих на збільшення доходів у короткостроковій перспективі [4, с. 46]. Американський вчений-економіст Масгрейв[5] розділив період економічного розвитку на два: ранній період, коли економіка відносно слаборозвинена, і пізній період, коли економіка розвивається. Протягом раннього періоду існує обмежена можливість використання прямих податків, оскільки більшість населення проживає у сільській місцевості та займається натуральним сільським господарством, а тому їх доходи важко оцінити. Тому непрямі податки відіграють важливу роль на базових стадії економічного розвитку, що притаманні країнам з економікою, що розвивається (саме до таких країн на разі належить Україна) [6]. Різні внески до бюджету від прямих та непрямих податків у розвинених та країнах, що розвиваються, відповідають зазначеній теорії Масгрейва. Далі він зазначає, що співвідношення непрямих податків до загальних податків має зворотне відношення до доходу на душу населення, оскільки економічна структура економік з низьким рівнем доходів не підходить для обкладання прямими податками, тоді як непрямі податки простіші і ефективніші в запровадженні. Канадський дослідник Гупта [7] підкреслює, що країни, що розвиваються, мають основну проблему у швидко зростаючому формуванні капіталу. Податки можуть бути використані для мобілізації ресурсів у державному секторі, для підживлення інвестицій державного сектору. Саме непрямі податки відіграють ключову роль при такій мобілізації з огляду на те, що загальний національний дохід є низьким у країнах, що розвиваються, можливості для отримання належних податкових надходжень як для адміністрування, так і для накопичення капіталу дуже обмежені [8]. З огляду на таку величезну потребу в податкових надходженнях та зважаючи на обмежені

можливості прямого оподаткування, непрямі податки повинні відігравати вирішальну роль.

Саме це обґрунтовує необхідність непрямих податків. І це породжує потребу чіткого наукового розуміння поняття непрямих податків та їх належного законодавчого регулювання.

Якщо переходити до аналізу саме поняття непрямих податків, то вважається за доцільне виокремити декілька визначень непрямого податку, які побутують в науковій літературі.

Вперше поділ податків на непрямі та прямі був запропонований Д. Локком. Д. Локк базував поділ на критерії перерахування податків. Ще в XVII столітті філософ вважав, що торговці та посередники перекладають податки на споживачів, включаючи всіх їх у ціну товарів, робітник у свою чергу перекладає їх на орендаря землі, останній на землевласника, зменшуючи орендну плату. Якщо працівник не може прогодуватися, утримуйте свою примусову парафію (церкву), а остання отримує свої доходи від оподаткування землі. Таким чином, податковий тягар буде передано власнику землі або у відкритій формі земельного податку, або у прихованій формі зменшення орендної плати. [9, с. 29]

На думку вчених, першим, хто ввів категорію передачі податків, був А. Сміт, який вважав, що більшість податків перекладається на землевласника або на багатого споживача. Прямими податками він вважав прямі податки на землю, нерухомість та розкіш. Як зазначав у своїй праці Гетьманцев Д.О., теорію перекладу суттєво вдосконалив відомий економіст Д. Рікардо. Він визнав передачу податків із заробітної плати та предметів першої необхідності - непрямих податків. Дослідник вважав, що в кінцевому рахунку податки лягають на підприємця, оскільки працівник, який отримує мінімальну заробітну плату, неминуче переведе підприємцю податки на споживання. Земельний податок не може бути перерахований лише в тому випадку, якщо він окупасться від чистої орендної плати, у всіх інших випадках земельний податок може бути перерахований споживачу [10, с.135].

З цього моменту стає зрозумілим, що критерій перерахування податків не можна використовувати для класифікації податків на прямі та непрямі. Подальші дослідження в цьому напрямку довели це. Можна перерахувати майже будь-який обов'язковий платіж, незалежно від характеру його збору, характеру та формули. Сама по собі категорія трансферту податків є економічною категорією, вона не залежить виключно від характеру обов'язкового платежу і визначається об'єктивними економічними, соціальними та навіть політичними факторами, що існують в той чи інший момент в тій чи іншій країні. Залежно від них податок може бути перерахований, незважаючи на очевидну логіку, як покупцеві (прямий податок), так і продавцю (непрямий податок). Наприклад, збільшення ставки акцизного податку за умови недостатнього попиту на певний товар може призвести до того, що продавець прийме суму акцизного збору, яка, природно, впаде через вищі ціни через підвищення цін, намагаючись зберегти його бізнесу та зменшити його націнку. "У разі запровадження акцизного податку споживачі та виробники розподіляють податковий тягар рівномірно: виробники перекладають половину податків споживачам у формі вищої ціни, а інша половина самі несуть податковий тягар", - зазначається у відома економічна праця Економіка [11, с. 126]. Автори зазначають, що фактором, який значною мірою визначає передачу податків, є не їх суть, а то й сума їх надходжень до бюджету, а еластичність попиту та пропозиції на товар. Дослідники зазначають, що два податки, що дають однакові доходи бюджету, не завжди несуть однаковий тягар.

Подальший розвиток теорії трансферту податків, поява абсолютних, песимістичних, оптимістичних теорій, а також теорій національних європейських економічних шкіл, з одного боку, додало багато нового для розуміння сутності непрямого оподаткування, а з іншого Нарешті, рука остаточно заперечила можливість використання класифікації для перекладу на пряму та непрямую. Зокрема, Р. Майєр у своїй праці "Принципи справедливого оподаткування" дійшов висновку, що передатність податку не має нічого спільного з класифікацією податків і не може бути відповідним критерієм. У той же час загальновизнаним є значення визначення теорії

трансферту податків для всіх податкових відносин. Так, відомий вчений М. І. Фрідман зазначав: "Питання про те, чи є податок законним платником або останній може перекласти податковий тягар на інших, є необхідною передумовою для вирішення питань податкової справедливості, прогресивності чи пропорційності оподаткування.» [12, с. 12.]

Вдалою спробою класифікації прямих та непрямих податків є позиція німецького професора Гоффмана. У своєму творі «Вчення про податки» він дає наступне визначення: прямі податки – ті, які покладаються на володіння, в чому б воно не виражалось – чи буде це річ або право, чи будь-яка особиста якість; непрямі податки – ті, які покладаються на дію. Наприклад: у результаті володіння землею справляється прямий податок – земельний, у результаті здійснення дії – куріння – здійснюється сплата непрямого податку – акцизного [13, с. 266–267]

Однак, все ж саме питання перенесення податкового тягара на кінцевого споживача залишається ключовим у дефініції непрямих податків. Власне, в ході даного наукового дослідження, ми виділили декілька визначень непрямих податків, які пропонуються як вітчизняними, так і зарубіжними науковцями. Зокрема, вважаємо за доцільне, звернути увагу на наступні визначення. Так, вітчизняні науковці Буцька О.Ю. Тимошенко О.В. та Продай І.А. в своїй праці визначили, що «непрямі податки — це податки на товари і послуги, що встановлюються у вигляді надбавки до ціни або тарифу, оплачуються покупцями при купівлі товарів та отриманні послуг, а в бюджет вносяться продавцями чи рідше виробниками цих товарів та послуг». [14, с.68]

Також, заслуговує на увагу наступне тлумачення: «Непрямі податки – податки, які справляються в процесі витрачання матеріальних благ, визначаються розміром споживання, включаючи у вигляді надбавки до ціни реалізації товару і сплачуються споживачем». Це визначення запропонував Кучерявенко М.П. Вчений також зазначає, що у разі непрямого оподаткування офіційним платником є продавець товарів (робіт, послуг), який виступає посередником між державою та споживачем товарів (робіт,

послуг). Споживачем товару є реальний платник. Саме критерій збігу юридичного і фактичного платника є одним з основних при розмежуванні податків на прямі та непрямі [15, с.102]

Інша група науковців зазначає, що непрямі податки - це податки, які сплачуються залежно від понесених витрат, і вони, як правило, складають певну частку в ціні товарів (робіт, послуг), що є предметом придбання платника податків. Таким чином, кінцевим платником непрямого податку є споживач продукції (послуг), якому податок перераховується шляхом націнки. А закон покладає юридичний обов'язок сплачувати такий податок (націнку на компанію) після реалізації продукції (послуг) [16, с.24].

Узагальнюючи запропоновані твердження, можна зробити висновок, що непрямі податки - обов'язкові платежі, що сплачуються платниками податків опосередковано через цінові механізми, і сума податку не зменшує об'єкт оподаткування, а збільшує ціну товару (ПДВ, акцизний збір, мита тощо). ...).Тобто, цей тип податків, в основному, безпосередньо не справляються з доходу фізичної особи, а опосередковано - з витрат, понесених фізичною особою. Згідно визначеного законодавцем механізму вони стягуються з продавця товарів або постачальника послуг, але в більшості випадків він передає його кінцевому споживачеві, а отже, кінцевий споживач сплачує його у формі непрямого податку. Іншими словами, непрямий податок стягується з особи, яка здійснює продаж, але вона може стягнути його з покупця. У деяких випадках частина непрямого податку конкретно згадується у рахунку-фактурі, тоді як в інших випадках - частина непрямого податку автоматично включається до вартості операції та не розкривається окремо.

Значним недоліком вітчизняного законодавства є відсутність визначення поняття «непрямі податки» в Податковому кодексі, хоча в тексті зазначеного кодексу термін непрямі податки все ж вживаються. Саме це зумовлює плуралізм підходів до розуміння непрямих податків. На нашу думку, така обставина негативно впливає на законодавче регулювання останніх. Важливим є зрозуміти критерій поділу податків на прямі та

непрямі з точки зору закону, адже це дасть можливість більш коректно формувати податкову систему не лише в теорії, а й на практиці.

Так як правильна класифікація податків за прямими та непрямими дозволяє нам не тільки глибоко зрозуміти суть оподаткування, його механізми та формули, а й виявити деякі відхилення законодавця від критеріїв, визначених наукою, аналізуючи обґрунтування таких спотворення, що не завжди виправдано. [10, с.136]

Ні в економічній, ні в юридичній науковій літературі не існує єдиної визначеної класифікації непрямих податків. Однак узагальнивши податкове законодавство європейських країн, можна виділити наступні їх види:

1. ПДВ

ПДВ означає податок на додану вартість і стягується з продажу товарів. ПДВ - це система оподаткування, яка базується на кількох пунктах, і податок стягується з доданої вартості на кожному етапі операції у виробничому / розподільчому процесі. Термін «додавання вартості» передбачає збільшення вартості товарів і послуг на кожному етапі виробництва або передачі товарів. ПДВ - це податок на кінцеве споживання товарів чи послуг, і в кінцевому рахунку він сплачується споживачем.

2. Акцизний податок

Акцизний податок - це непрямий податок, що справляється з тих товарів, які виробляються в країні. Оподатковуваною подією в цьому випадку є виробництво, і відповідальність за центральний акцизний збір виникає, як тільки товари виготовляються. Це податок на виробництво, який сплачує виробник, який передає своє зобов'язання іншим споживачам і стягує з них стільки ж.

3. Податок на послуги

Податок на послуги - це податок, який справляється з послуг, що надаються суб'єктом господарювання. Якщо суб'єкт господарювання надає будь-які послуги, вони повинні стягувати податок на послуги з них. Цей податок за послуги стягується з одержувача послуги.

4. Митний збір (мити)

Митний збір (мито) - це різновид непрямого податку, який справляється з товарів, що ввозяться в країну. У деяких випадках воно також стягується, коли товари експортуються з країни-виробника.

5. Податок на операції з цінними паперами

Податок на операції з цінними паперами - це різновид непрямого податку, який справляється під час продажу / придбання цінних паперів через фондові біржі. Ці цінні папери включають акції, пайові фонди, операції з поставки та продажу коштів тощо

Причиною введення податку на операції з цінними паперами було зниження податку на короткостроковий прибуток від капіталу та звільнення довгострокового приросту капіталу від сплати будь-якого податку.

6. Гербовий збір

Гербовий збір - це непрямий податок, який справляється за передачу нерухомого майна, розташованого в їхній державі. Він також стягується Урядом з усіх юридичних документів. Ставки гербових зборів різняться залежно від країни.

7. Податок на розваги

Податок на розваги стягується з кожної фінансової операції, яка пов'язана з розвагами і призначена в основному для урядів штатів. Деякі види розваг, з яких стягується податок на розваги, включають парки розваг, відеоігри, аркади, виставки, спортивні заходи тощо.

Окрім вищезазначених непрямих податків, існує ще кілька непрямих податків, таких як податок на розкіш та податок з продажу

У вітчизняній науковій літературі побутує більш спрощена система класифікації, яка відносить до непрямих податків лише два види податків – ПДВ та акцизи.

При використанні звичної нам класифікації податків, часом в особливу групу виділяють мита і збори, тобто ці види обов'язкових платежів податкового характеру не поширюються ні на прямі, ні на непрямі податки. Однак переважну більшість мит і зборів слід віднести до непрямих видів оподаткування. Плата за ліцензію - це плата

за право здійснювати будь-яку діяльність або виробництво та (або) продаж будь-яких товарів або послуг. Суми, сплачені за ліцензійні внески, юридичні особи (підприємства та організації) зазвичай включаються до собівартості продукції (обігу), тобто відбувається перерахування податку.

Важливість мита полягає у тому, що цей податок є одним із бюджетоутворюючих у наповненні Державного бюджету України, а також ефективним засобом регулювання економіки та захисту національного товаровиробника. Та попри законодавче закріплення поняття мита, його видів, порядку встановлення та справляння, все ж існують деякі прогалини. Цим підкреслюється необхідність та важливість дослідження окремих аспектів справляння мита, ознак та особливостей мита як непрямого податку та визначення деяких правових проблем застосування мита в Україні. На сьогоднішній день розгляду питань застосування мита приділяється значна увага з боку науковців та практиків, однак серед дослідників й досі залишаються дискусійними питання щодо ознак, функцій та місця мита серед інших податків. Дійсно, у теорії фінансового права немає єдності у поглядах на правову природу мита, що справляється митницею на кордоні.

Також у науковій літературі існують різні погляди вчених щодо ознак та самого визначення поняття мита. Так, існує твердження, що мито – це непрямий податок на міжнародну торгівлю і зовнішні операції, який стягують усі держави світу, що беруть участь у зовнішньоекономічній діяльності [17, с. 108].

І. Янжул зазначав, що мито є «різновидом непрямих податків, що справляється з різноманітних товарів при їх переміщенні або транспортуванні» [13, с. 405].

І. Капуш визначає мито як непрямий податок на зовнішню торгівлю товарами [18, с. 30].

В. Прокопенко та Д. Козлова у своїй науковій статті також зазначають, що мито є податком на зовнішню торгівлю [19, с. 55].

На думку Ю. Турянського, мито – це непрямий податок на зовнішньоторговельні операції, що утримується з товарів, які перетинають митний кордон за законодавчо встановленими ставками Єдиного митного тарифу [20, с. 153].

О. Гребельник пропонує таке визначення: «Мито – це вид державного непрямого податку, який справляється з імпорту, експорту і транзиту товарів, торговельно-промислового прибутку, майна, цінностей і предметів, що перетинають кордон у визначених державою пунктах під контролем митних служб» [21, с. 5].

С. Васильчук наводить аргументи про те, що мито, яке в жодному нормативно-правовому акті безпосередньо не визначено непрямим податком, за своїм характером є непрямим податком, який належить до специфічних акцизів [22, с. 5].

Обґрунтованою вважається позиція тих учених, які розглядають мито як непрямий податок, що виконує як фіскальну, так і регулятивну функції. Його пряма роль інструменту ціноутворення, з одного боку, обумовлює рівень збирання податків до державного бюджету, а з іншого – мито є також вартісною категорією, включається до ціни імпортованих чи експортованих товарів [23, с. 22].

Так, О. Гребельник вважає, що за ознакою непрямого характеру оподаткування (включення до ціни товару) мито близьке за природою до «внутрішніх» податків, які справляються з товарів, що ввозяться для постійного використання на митній території України, ПДВ і акцизного податку [24, с. 18].

На противагу зазначеним поглядам Д. Гетманцев вбачає відсутність підстав для віднесення мита до непрямого податку, зазначаючи, що: «...мито, що справляється при перетині митного кордону, попри деяку схожість з непрямим оподаткуванням, є різновидом збору, що відповідає усім його істотним ознакам» [10, с. 77].

Досить цікавою є і думка І. Карамбович, який зазначає, що за сучасного стану зовнішньоекономічної діяльності та за умов нормативно наданих пільг суб'єктам ЗЕД, для однієї групи – кінцевого споживача, що ввозить (експортує) для власного споживання – мито матиме всі ознаки прямого податку, для фірми-імпортера ж, що

ввозить товари з комерційною метою, мито буде непрямим податком і включиться до ціни товару [25, с. 194].

Учений М. Кучерявенко визначає мито як вид митного платежу, що стягується з товарів, які переміщуються через митний кордон країни (ввозяться, вивозяться чи сліднують транзитом) [26, с. 331].

Такої ж позиції дотримується Н. Хімічева, розглядаючи мито як платіж, пов'язаний з отриманням конкретною особою права користування певними благами, що стосуються переміщення товарів через митний кордон [27, с. 189].

У той же час Н. Злепко з метою чіткого відмежування мита від інших митних податків уточняє дефініцію мита «як непрямого податку на зовнішню торгівлю, що справляється з товарів, які перетинають митний кордон країни згідно із законодавчо встановленими митними тарифами». А для позначення решти митних податків він пропонує нове фінансово-економічне поняття «субституту мита», яке охоплює внутрішні податки, що справляються з імпортованих товарів та виконують функції мита [28, с. 14].

Н. Злепко також вважає, що у системі державного регулювання економіки мито посідає важливе місце як єдиний легітимний податок на зовнішню торгівлю товарами, а також як фінансовий інструмент, котрому згідно з міжнародними нормами надається прерогатива перед нетарифними важелями впливу на розвиток зовнішньоекономічної діяльності [28, с. 14].

А. Саленков [29, с. 14] висловлює позицію про відмежування мита від податків та виділення в системі обов'язкових платежів податкового характеру блок умовних платежів, основну частину яких становитиме мито та державне мито. Відмежування мита від податків, на думку вченого, дозволить більш раціонально закріпити компетенцію органів, які здійснюють управління та контроль за повнотою і своєчасністю надходження їх у відповідні фонди; відрізнити канали перерахування коштів і основи відповідальності за порушення законодавства, яке закріплює особливості сплати подібних платежів.

Відповідно до п. 1 ст. 271 МК України мито – це «загальнодержавний податок, встановлений ПК України та цим Кодексом, який нараховується та сплачується відповідно до цього Кодексу, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України». На нашу думку, таке визначення поняття мита законодавцем не є досконалим, оскільки не у повну міру розкриває сутність, ознаки та особливості цього податку, саме тому потребує уточнення та внесення змін. Крім того, вбачаємо за доцільне закріплення поняття мита саме в ПК України як основному податковому законі, який у пп. 9.1.7 статті 9 встановлює мито як загальнодержавний податок [30, ст. 271].

До недоліків традиційної класифікації слід віднести плутанину, спричинену включенням або не включенням до числа податків внесків на соціальне страхування та інших внесків та зборів обов'язкового характеру. Частка соціальних внесків у загальній сумі обов'язкових платежів у більшості країн становить від 25 до 40%. Іншими словами, в сучасних умовах розмір доходу від таких виплат часто перевищує загальний дохід від усіх видів податків на доходи та майно.

Для того, щоб мати можливість класифікувати податки на прямі та непрямі, необхідно чітко розуміти, які особливості та характеристики притаманні непрямим податкам. Тому ми вважаємо за необхідне виділити наступні групи ознак:

Загальні ознаки непрямого податку включають наступне:

- законність встановлення податку, що полягає у встановленні його державним органом, визначеним Конституцією та у встановленому порядку (принцип, який не завжди виконується в нашій державі з точки зору внесення змін до елементів відповідного податки);
- гласність податку, що полягає в односторонньому здійсненні державою права встановлювати податок на власній території (реалізація податкового суверенітету), що відповідає публічно-правовому зобов'язанню платника податку сплатити податок;
- обов'язок сплатити податок, який передбачає загальне зобов'язання платників податків виконувати свої державні зобов'язання щодо сплати податків;

- майновий характер податку, який передбачає сплату податку переважно готівкою, в деяких випадках іншим майном;
- передача права власності в процесі сплати податку, що передбачає примусове відчуження частини майна платника податків у процесі оподаткування на користь держави;
- встановлений порядок сплати податку, який передбачає належне виконання податкового зобов'язання платника податку лише з дотриманням усіх встановлених процедур його сплати (нарахування податку, подання декларації, сплата податку);
- нецільовий характер податку, також передбачає включення податку до загального фонду державного або місцевого бюджету без наперед визначеної мети його використання. В Україні ця особливість порушується саме щодо непрямих податків, ряд з яких передбачає цільове використання коштів, отриманих у процесі оподаткування, як виняток із загального правила (наприклад, акцизний податок на нафтопродукти);
- примусовий платіж, який передбачає можливість державного примусу в процесі оподаткування, не виключаючи сплати податку за загальним правилом добровільно;
- беззастережність, яка передбачає сплату податків незалежно від умов та неможливості повернення податку, сплаченого відповідно до законодавства;
- індивідуальна безоплатність, яка передбачає неможливість отримання платником податку індивідуального протирівневого задоволення від держави за сплату податку і одночасно передбачає зобов'язання держави забезпечити гарантований соціальний рівень життя власних платників податків, які мають право на це [31, с . 30].

До особливих (ключових) ознак непрямих податків, згідно з позицією М.П. Кучерявенка, належать такі:

1. Припинення офіційних та реальних платників податків. Це пов'язано з відсутністю прямого оподаткування законного, законодавчо визначеного порядку

перерахування платежу від фактичного та законного платника. Хоча слід зазначити, що переказ також здійснюється при прямому реальному оподаткуванні, він менш помітний і не встановлюється (програмується) законодавцем під час введення податку.

2. Непрямі податки включаються як елемент у ціну реалізації товарів.

3. Непрямі податки диференціюють складові податкового зобов'язання, розподіляючи їх між офіційними та реальними платниками податків.

4. Об'єктом оподаткування при непрямому оподаткуванні є величина обороту. Об'єктом оподаткування при прямому реальному оподаткуванні є майно, а база оподаткування є відповідною частиною цього майна, і податок не спрямовується на оподаткування майна як такого, тобто капіталу, та оподаткування середнього доходу, який повинен приносити майно в нормальних умовах (принцип порушується при визначенні податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (ст. 265 Цивільного кодексу України).

5. Підстави для перерахування податку від реального до офіційного платника закріплені в законодавстві.

6. Поєднання орієнтовних та фактичних методів визначення об'єкта оподаткування та форм стягнення [32, с.22].

Крім того, переважна більшість непрямих податків (це, безумовно, стосується податків, що генерують бюджет - ПДВ, акциз), є джерелом доходів для держави, а не для місцевих бюджетів. За федеральної державної системи доходи від основних непрямих податків зосереджуються на федеральному рівні. Це пояснюється, з одного боку, величиною доходів бюджету, а з іншого боку, особливостями механізмів збору податків, які забезпечують не лише доходи від їх сплати, але й відшкодування податків з бюджету платнику податків згідно певні умови. Водночас розподіл непрямих податкових надходжень між місцевим та державним бюджетами створить непотрібні суперечності у розрахунках між бюджетами та платниками податків при відшкодуванні податку.

Ще однією особливістю непрямих податків є простота їх розрахунку та сплати для платників податків, яка порівнянна з прямими податками. Адже основний природний конфлікт для податкових відносин між державою, представленим уповноваженими державними органами, та платниками податків при обчисленні та сплаті непрямих податків має набагато вужчу основу, ніж, наприклад, оподаткування прибутку (податок на прибуток підприємств), де кожна оподатковувана операція може мати різну податкову кваліфікацію з точки зору податкових органів та платника залежно від відношення відповідної операції до економічної діяльності платника. Дещо складна формула податку на додану вартість є ключовою, розуміння якої відкриває нам досить простий та зручний механізм оподаткування ПДВ.

Класики фінансового права свого часу звертали увагу на різницю між адміністративним і технічним здійсненням прямого та непрямого оподаткування [33, с. 102]. Дійсно, правила адміністрування прямих та непрямих податків відрізняються. Це пов'язано, перш за все, з їх економічною природою та правовою процедурою переказу платежу від фактичного та законного платника.

Корупція відносин, пов'язаних із непрямим оподаткуванням, є особливістю, яку останнім часом все частіше наголошують дослідники. Очевидно, що проблема зловживань при непрямому оподаткуванні є лише одним із проявів недосконалості не тільки податкової системи держави, а й держави в цілому. І хоча непряме оподаткування через суму грошей, накопичену в бюджеті для стягнення таких податків, створює передумови для розквіту злочинної творчості, конкретні злочинні прояви тим більші, чим більше корумпований державний апарат і суспільство в цілому. Додамо, що зловживання ПДВ є проблемою не лише української податкової системи. Подібним чином, хоча і не пропорційно, зловживання ПДВ є поширеним явищем у старих європейських країнах. Тільки у Великобританії річна втрата бюджету від шахрайства з ПДВ становить 2 млрд. Фунтів стерлінгів. У деяких інших країнах, які є членами Європейського Союзу, такі збитки становлять до 10% від загальної суми надходжень від ПДВ [34, с. 409]. "Жоден з бюджетоутворюючих

податків сьогодні не обговорюється настільки активно, як податок на додану вартість. Оскільки лише цей податок, завдяки можливості ухилення від сплати податків та відшкодування з бюджету, здобув репутацію " криміногенного ", залишаючись одним із основних бюджетників, його вивчення завжди залишається актуальним " [35, с. 115]. Саме використання ПДВ як механізму вилучення коштів з державного бюджету дозволило В. Коржу охарактеризувати цей податок як «джерело накопичення корупційних коштів в умовах переважно торгівлі та перерозподілу» [36, с . 19].

І хоча деякі ознаки, подані видатними українськими вченими, можна сприймати лише з певними зауваженнями, загалом перелік ознак непрямого оподаткування цілком обґрунтований. У цьому випадку, на наш погляд, необхідно додатково відзначити основні особливості непрямого оподаткування, які перелічені нижче.

Крім того, непрямі податки, як податок на споживання, є еластичним ,і дуже добре адаптуються до потреб фінансового бюджету. -

Ще однією особливістю непрямого реального оподаткування є те, що на нього, як правило, не поширюються правила про усунення подвійного оподаткування, встановлені двосторонніми угодами та податковим законодавством України.

Непрямі податки також характеризуються стабільністю доходів, широкою базою оподаткування і завдяки цьому високим доходам, використання непрямих податків для підтримки вітчизняного виробника (експортера) характерне насамперед для універсального акцизного податку, яким є ПДВ. Експортери, продаючи товари за межами митної території держави, де застосовується режим ПДВ, сплачують податок за нульовою ставкою, не тільки звільнені від сплати ПДВ, але й отримуючи раніше сплачений ПДВ з виготовлення та придбання експортованих товарів у держави у формі відшкодування бюджету. Таким чином, у поєднанні з імпортним ПДВ при ввезенні товарів на митну територію держави, вітчизняні виробники мають перевагу перед імпортерами. Водночас слід зазначити, що дзеркальні правила оподаткування

встановлені у всіх країнах, де запроваджено податок на додану вартість. З огляду на це, ця перевага, яку багато дослідників виділяють як ознаку ПДВ, є досить умовною.

Таким чином Адольф Вагнер формулює причини поширення непрямих податків:

1. труднощі зі збільшенням прямого оподаткування, цьому протистоять багаті класи;

2. сплачуючи непрямий податок, платник майже не помічає цього платежу, оскільки податок тут зливається з ціною суб'єкта, тому непрямі податки завжди менш неприємні для класів, які платять, ніж прямі (психологічний момент). Але слід зазначити, що при цій невидимості моменту сплати поняття про зв'язок між податком та податковим зобов'язанням платника втрачається;

3. непрямі податки можуть впливати на ті частини доходу, які в іншому випадку залишались би неоподаткованими, особливо для доходів вищого класу та доходів нижчого класу, заснованих на праці; пряме оподаткування для цих останніх цілей є безпосередньо незадовільним;

4. вся система нашого економічного життя та розвиток технологій сприяють посиленню непрямого оподаткування. З диференціацією джерел оподаткування стає все складніше рівномірно розподілити між платниками податків, тоді як концентрація виробництва полегшує збір непрямих податків;

5. сплата непрямого податку розкладається на невеликі частки, термін сплати яких також сильно залежить від платника, тоді як ставка прямого податку повинна сплачуватися разом і протягом певного періоду, що дуже важко для людей з низькими доходами [37, с. 135].

Досить цікаве порівняння прямих та непрямих податків зробив видатний російський фінансист Іван Іванович Янжул. Запропонована в 1893 р. Більшість тез класиків фінансового права є актуальними і сьогодні. При порівнянні непрямих податків з прямими І. І. Янжул виявляє наступні практичні переваги першого порівняно з другим:

1) За умови вдалого вибору об'єктів оподаткування непрямі податки легко та зручно приносять фіскалам такі великі доходи, які було б більш-менш складно зібрати за допомогою прямих; так, наприклад, у нас один питний акциз дає вдвічі більше доходу, ніж усі прямі податки.

2) Непрямі податки стягуються невеликими незначними частками, а отже, менш чутливими для платників податків, ніж прямими, що негайно вимагає сплати більш-менш значної суми.

3) Сплата непрямих податків (якщо вони не потрапляють на несуттєві предмети) здійснюється лише тоді, коли у платника є гроші, оскільки на це вказує факт придбання предмета другорядного значення, який пов'язаний зі справлянням податку. Що стосується прямих податків, вони можуть вимагати сплати саме в той момент, коли платник перебуває у складних фінансових обставинах, що породжує можливість заборгованості, яка неможлива при непрямому оподаткуванні.

4) Якою б ретельно не була влаштована система прямих податків; деякі види доходу все одно оподатковуватимуться з тих чи інших причин. Непрямі податки - це засіб залучення податкових зобов'язань та тих видів та частин доходу, які уникають прямого оподаткування.

5) Збір непрямих податків простіший, ніж прямий, оскільки він здійснюється або на митному кордоні, під час перевезення вантажів, або в пунктах виробництва оподатковуваного товару, тобто від виробників товарів, кількість яких відносно невеликий порівняно із загальною чисельністю населення.

До недоліків непрямих оподаткування, згідно позиції І. І. Янжула, належать:

1) Непрямі податки гірші за прямі, відповідають податковій спроможності особи і, отже, призводять до нерівномірного оподаткування. Якщо об'єкт оподаткування є необхідністю, то в усіх класах суспільства розмір його споживання, а отже, і вартість його, майже однакові, і навіть, як показує статистика, бідні класи споживають такі предмети більше, ніж багаті класи, що є обернено пропорційним оподаткуванням. З іншого боку, платник податків, обтяжений багатодітною сім'єю, у разі необхідності

нестиме більший тягар непрямого оподаткування, ніж особа без сім'ї. Якщо непрямий податок потрапляє на такі товари, як тютюн, алкоголь, чай, цукор тощо, виникає нове нерівномірне оподаткування, оскільки ті, хто не засвоїв звичку вживати ці продукти, будуть абсолютно незаслужено звільнені від значного податкового навантаження.

2) Непрямі податки набагато більше, ніж прямі, суперечать так званій сентенції, або правилу стягнення А. Сміта, щоб, якщо це було можливо, усі збори від людей надходили до державної скарбниці.

3) Дохід від непрямих податків не має твердості та стабільності як дохід від прямих податків (І прямі податки, безумовно, можуть бути недоліками; але там вони зумовлені деякими винятковими, випадковими причинами: криза, неврожай, пожежі тощо. У непрямих податків, де немає надійної основи для визначення очікуваної суми (безпосередньо цією підтримкою є, як правило, дані товарно-матеріальних запасів та кошторисів), необхідно визначити її приблизно з надходжень попередніх років, що призводить до частих помилок, оскільки рентабельність на ці податки впливає безліч причин, які неможливо визначити. Отож, мабуть, у роки процвітання та загального процвітання, в роки доходів від врожаю від непрямих податків має зростати, і навпаки, тим часом, фактично, часом економічно Неблагополучні роки можуть бути цілком сприятливими для державних фінансів, тому в 1847 р., коли вся Англія була вражена неврожаєм та низкою економічних криз, коли голод в Ірландії відреагував зважаючи на те, що люди падали мертвими на вулицях, а гроби замовляли за кордоном, оскільки вони не могли їх придбати в достатній кількості, сума доходу, отриманого казначейством від алкогольних напоїв, перевищувала весь дохід, отриманий від цього податку як у попередньому, так і в наступному десятилітті.).

4) Набагато більша невідповідність непрямих податків принципам належного управління податками, ніж прямі. Заходи контролю, необхідні для їх здійснення, доставляють великі незручності як для виробництва та торгівлі товарами, що підлягають оподаткуванню, так і для самих платників. Розмір податку, нарахований окремому платнику податків, є абсолютно невизначеним і може змінюватися залежно

від його свавілля. Невизначений податок стосується посередників між товаром та його споживачем, частково через різницю в різних побічних витратах, що супроводжуються непрямим оподаткуванням (наприклад, вимога спеціального пристрою виробничих приміщень, спеціальне пломбування товарів, дотримання спеціальних правил транспортування товарів тощо), частково неточністю, що супроводжує розрахунок податку, коли він визначається сировиною або способами виробництва, частково можливістю конкуренції з-під оподатковуваних товарів через контрабанду тощо.

Незважаючи на ці темні сторони, підсумовує І. І. Янжул, непрямі податки, незважаючи на сильну ненависть людей у минулому, незважаючи на досить суворе і справедливе засудження, якому вони сьогодні піддаються в працях багатьох вчених, вони скрізь зайняли тверде місце в державних бюджетах, і лише в далекому майбутньому, завдяки тривалій і безперервній серії незначних реформ, ми можемо очікувати передачі центру ваги бюджету до групи прямих податків [13, с .465].

Видатний російський фінансист А. О. Ісаєв різко критикував податки на споживання або непрямі податки. У своїй фундаментальній праці «Нарис податкової теорії та політики» вчений, прихильний до соціалістичних ідей, заперечує податки на споживання на тій підставі, що непрямі податки накладають тягар на найбільш вразливі верстви населення і не дозволяють звільнення від оподаткування . Недоліки, а не переваги непрямих податків, автор приписує невидимості податків у ціні товарів, що призводить до нездатності громадян адекватно оцінювати ціну державних витрат [38, с .575].

У той же час не всі сучасні дослідники погоджуються з тезою про несправедливість непрямих податків. Так, В. Л. Андрущенко вважає це архаїчним та наївним. На думку автора, це питання втратило свою актуальність [39, с . 68].

Вчені в різний час подбали про найефективніші питання оподаткування. Так, відомий російський фінансист І. Т. Тарасов формулює правила встановлення непрямих податків:

1. взяти якомога більше з предметів розкоші;
2. брати по можливості у споживача, а не у виробника;
3. оподатковувати якомога менше предметів;
4. у розмірі непрямих податків, щоб співвіднести зі спокусою контрабанди [38, с.341].

Інший класик фінансового права, І. І. Янжул, вивів свої правила непрямого оподаткування. А саме:

1) У непрямих податках, як ми вже говорили, держава робить висновки щодо доходу людини за рахунок її витрат. Але витрати можуть бути різного роду: вони можуть бути викликані безумовною потребою в існуванні (наприклад, вартість хліба, солі, одягу тощо), вони можуть йти на придбання предметів другорядного значення (чай, цукор , кава, алкоголь, тютюн тощо) або просто через забаганку (вартість предметів розкоші). Витрати першої групи не можна судити про дохід людини, оскільки товари першої необхідності споживаються всіма, як багатими, так і бідними, майже в однаковій кількості. Витрати третьої категорії також не дають достатніх підстав судити про доходи людини, оскільки ці витрати є довільними, як і смаки, що їх викликають; крім того, споживачі цих товарів можуть легко відмовитися від споживання. З цього можна зробити наступний висновок: непряме оподаткування повинно підлягати переважно вторинним потребам (Подальший розвиток непрямого оподаткування спростував недоцільність оподаткування основних товарів, встановивши, що таке оподаткування можливе, якщо на всі товари буде введено універсальний акциз , послуги) Водночас європейські країни передбачають встановлення знижених ставок універсальних акцизних зборів (ПДВ) на товари, життєво важливі для соціально вразливих груп.).

2) Друге правило, яке слід враховувати при встановленні непрямого оподаткування, полягає в тому, що не повинно бути дуже великої кількості непрямих податків, оскільки при великій кількості вони, як правило, затримують розвиток продуктивних сил країни та призводять до придушення галузі .

3) Третя умова правильного встановлення непрямих податків полягає в тому, що вони застосовуються лише до таких об'єктів і стягуються лише в ті моменти, коли є можливість своєчасно контролювати об'єкт оподаткування та оподатковувати його. Так само, з цього випливає, що не слід оподатковувати предмети дорогої ціни та невеликого обсягу, яких, наприклад, при митних зборах, майже неможливо виконати (зразок таких предметів може бути дорогоцінним камінням; спроби їх накладання завжди були невдалими через легкість їх приховування та контрабанди через кордон). Крім того, загальноприйнятим може бути загальноприйняте правило, що неможливо контролювати контроль за споживанням, який здійснюється кожною особою окремо або в її сім'ї, і тому податок повинен впливати на об'єкт, перш ніж він встигне перейти в руки споживача. Отже, найкращим способом непрямого оподаткування повинен бути метод, за яким податок сплачується заздалегідь або виробником, або продавцем, який може винагородити себе, додавши до ціни товару, який вони продають, податок, який вони зробили, і більше, ніж відсоток від середнього часу пройде до відшкодування цієї вартості. Збір податку з виробника зручний у тому сенсі, що кількість виробників завжди менша за кількість продавців, а отже, контроль за справлянням податку з першого є простішим. Навпаки, стягнення його з продавців має ту перевагу, що податок сплачується ближче до часу споживання, і тому продавець має можливість взяти у споживачів лише найменший відсоток капіталу, витраченого на сплату податку.

4) Якщо товар, що підлягає опосередкованому оподаткуванню, має різницю в якості та ціні, податкові ставки повинні бути якомога прогресивнішими; Так, гаванські сигари повинні оподатковуватися, звичайно, набагато вищий відсоток податку в їх ціні, ніж махорка (Подальший розвиток податкової системи показав, що надмірна деталізація ставок непрямого податку (особливо - універсального акцизного податку) значно ускладнює адміністративний процес, що, як правило, шкідливо для збору податків. Водночас встановлення 2-3 ставок ПДВ є цілком доречним.).

5) Загалом, розмір ставок повинен співвідноситися з характером статей, на які падає податок, розміром потреби в них тощо, і, як правило, не повинен шкодити прибутковості податку, тобто повинен не перевищувати межу, за яку надмірне споживання доходу починає падати.

6) Податкові статті вітчизняного виробництва повинні супроводжуватися встановленням відповідних митних зборів на закордонні однорідні предмети [13, с .465].

Незважаючи на те, що ці правила були розроблені вченими більше століття тому, більшість з них актуальні і сьогодні.

У літературі існує суттєва суперечка щодо того, чи повинні бути ставки податку на товари єдиними чи диференційованими. Диференціація ставок вимагається з міркувань ефективності, розподілу та навіть стабілізації [40, с.930]. Отже, література з непрямого оподаткування характеризується двома розділеними напрямками. З одного боку, є прихильники заміни диференційованих непрямих податків єдиним податком на всі товари. Їхня позиція частково заснована на адміністративній простоті, але в основному спирається на переконання, що єдиний податок сприяє економічній ефективності. З іншого боку, є література про “оптимальне оподаткування товару”, яка стверджує, що різні товари повинні оподатковуватися за різними ставками, оскільки це зменшує втрату ваги.

Одне з найстаріших питань в теорії і практиці оподаткування зокрема і податкового права загалом- це питання про правильне поєднанні прямих і непрямих податків. Вибір між прямими і непрямыми податками завжди викликав тривалі і жваві дискусії в політичних і академічних колах щодо переваг і недоліків цих двох форм оподаткування. У даному дослідженні автор здійснює огляд еволюції співвідношення прямих податків до непрямих податків в різних типах країн, теоретизуючи те, що лежало в основі уявної переваги тієї чи іншої форми оподаткування, визначальних чинників, які були позаду інтенсивності використання обох форм оподаткування та економічної значущості вибору податкової структури з точки зору економічного

зростання, макроекономічної стабільності, розподілу доходів і потоку прямих іноземних інвестицій (ПІІ).

Для початку корисно мати робоче визначення прямих і непрямих податків. Автор в даному дослідженні дотримується позиції канадського вченого А.Б. Аткинсона, який визначає як прямі податки ті, які можуть бути скориговані з урахуванням індивідуальних характеристик платника податків, і як непрямі податки - ті, які стягуються з транзакцій незалежно від обставин покупця або продавця [3, с. 590]. Таким чином, звичайні прибуткові податки можна класифікувати як прямі податки, і те ж саме можна сказати про більшість податків на активи і багатство, якщо є потенційні коригування з урахуванням характеристик власників. Наприклад, податки на майно щодо житла, займаного власниками, можуть коригуватися з урахуванням особистих характеристик власників, але це не завжди так. Податки на нерухомість в комерційних будівлях, транспортних засобах і т.д. практично ніколи не коригуються з урахуванням особистих або домашніх характеристик, і тому їх можна розглядати як непрямі податки. До цієї категорії непрямих податків відноситься більшість податків на операції з диференційованими ставками (податок з продажів, податок на додану вартість [ПДВ], акцизи, мито (в окремих країнах) і т. д.). Але, як вказує Аткинсон, між цими двома категоріями існують так звані «перехідні» податки; зокрема, єдиний загальний податок з продажів можна легко перетворити в загальний податок на споживання або витрати, який можна адаптувати до особистих характеристик або характеристикам домогосподарства [3, с. 595].

За останні три десятиліття середнє співвідношення прямих і непрямих податків в різних країнах зросло, і ці зміни були більш помітними для розвинених країн, ніж для країн, що розвиваються. У випадку з розвиненими країнами найбільше змінився чисельник коефіцієнта, при цьому основною рушійною силою є підвищення відносної значущості внесків до системи соціального забезпечення, в той час як відносне збільшення меншого розміру в корпоративному прибутковий податок було компенсовано також менше відносне зниження прибуткового податку з фізичних осіб;

це супроводжувалося відносно стабільним виконанням податків на внутрішнє споживання. У випадку країн, що розвиваються найбільший вплив справила зміна знаменника коефіцієнта. Досить значне зниження відносної значущості митних податків було лише частково компенсовано підвищенням відносної значущості податків на внутрішнє споживання, в той час як невелике зниження податків на прибуток було більш ніж компенсоване збільшенням відносної значущості податків на внутрішнє споживання. В економічній літературі протягом багатьох років теоретичні дебати супроводжували вибір між прямою і непрямими формами оподаткування. Вибір прямих і непрямих податків має фундаментальне значення для оптимальної структури податкових систем, оскільки ці форми оподаткування можуть по-різному впливати на цілі ефективності та справедливості при виконанні функцій державою. Деякі ранні праці світових вчених прагнули продемонструвати перевагу прямих податків над непрямыми при певних умовах, і тому, спочатку в літературі, що стосувалась питання оптимального оподаткування основна увага приділялася окремим формам оподаткування. Однак, середині минулого століття деякі науковці здійснили якісну зміну в тематиці дослідження. Так Аткинсон і Стігліца одні з перших в світовій науці розглянули взаємодію прямих та непрямих податків в досягненні цілей ефективності та справедливості. Теорема Аткинсона і Стігліца говорить, що в економіці, де люди різняться тільки своїми здібностями до заробітку, уряд може стягувати загальний прибутковий податок, і функція корисності розділена між працею і всіма товарами, тоді в оптимальній податковій схемі необхідно використовувати як пряме так і непряме оподаткування [41, с. 58-60].

Правильність такого наукового підходу підтверджується сучасною податковою структурою всієї світової спільноти, оскільки в основному у всіх країнах використовуються разом широкі форми прямого і непрямих оподаткування, хоча наука податкового права ще далека від повного розуміння основних факторів, що визначають поєднання прямих і непрямих податків. Оскільки співіснування прямих і непрямих форм оподаткування пояснюється в теоретичній літературі з оптимального

оподаткування, велике питання, яке залишається в значній мірі без відповіді, - це економічні наслідки різних сполучень прямих і непрямих податків. Наприклад, з точки зору економічного зростання в неокласичній системі податкова структура не має постійного впливу на темпи зростання, хоча зміни в податковій політиці можуть мати тимчасові наслідки. У моделях ендогенного зростання навіть стабільні податкові структури можуть впливати на темпи зростання через зовнішні фактори впливу на накопичення людського і фізичного капіталу. Все більша кількість досліджень виявляє неабиякий вплив схем співвідношення прямих та непрямих податків на темпи економічного зростання.

Вибір поєднання прямих і непрямих податків однозначно має неабиякий вплив на стабільність економіки держави, та окрім того, значною мірою може впливати і на інші сфери. Так правильно підібрана схема податків може виправити нерівність у розподілі доходів та сприяти стабілізації іноземних інвестицій, а також подолати моральне неприйняття податків населенням. Що, в свою чергу, стимулюватиме громадян добровільно та свідомо сплачувати не лише непрямі податки (котрі в силу своєї юридичної природи є більш непомітними для особи при їх сплаті, ніж прямі), а й відповідні прямі податки.

1.2 Місце та роль непрямих податків. Співвідношення непрямих та прямих податків в оптимальній податковій системі.

Карел Енгліш зазначав: "Ефективна та справедлива податкова система є основою демократичної держави" [26, с. 15].

Непрямі податки зазнають посиленого тиску, особливо в той час, коли капітал, який вільно перетікає з однієї країни в іншу, шукає свого застосування. Знижуючи витрати на робочу силу та залучаючи іноземних інвесторів, конкурентоспроможність економіки повинна підтримуватися або підвищуватися. Тому збільшення частки непрямих податків повинно бути компенсовано через зменшення інших податків, що має стимулювати національну економіку. Повертаючись до вимог ЄС, можна

припустити, що їх введення в систему оподаткування збільшило б прибутковість цього виду податків та дозволило б перенести податкові надходження із нульовим впливом на загальні податкові надходження.

Саме тому, у ринкових умовах великого значення набувають непрямі методи втручання держави в економіку. Серед основних інструментів державного регулювання ринкової економіки чільне місце посідають податки. За допомогою податкової політики держава може впливати на процеси як на макро-, так і на мікроекономічному рівні, визначати темпи економічного розвитку на майбутнє. Існує низка основних податків, які отримали загальносвітове визнання, хоча механізм їх сплати може істотно відрізнитися в конкретних країнах. Вагоме місце у податковій системі кожної країни посідають непрямі податки. З огляду на це, проблеми їхнього впливу на економічні процеси і використання цього впливу в стимулюючому напрямі набувають актуальності. Від того, як побудована система непрямого оподаткування, залежить не тільки виконання нею фіскальної функції, а й стимулювання розвитку економіки [16, с. 48]

В Україні ПДВ уперше запроваджено в 1992 р., і разом з акцизним податком він замінив податок з обороту і податок із продажу. А 1997-го був ухвалений новий Закон України «Про податок на додану вартість», який суттєво змінив порядок справляння податку, що діяв раніше. Сьогодні ПДВ нараховується та сплачується відповідно до норм Розділу V Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [42].

Функціонування держави на належному рівні в усіх сферах залежить від фінансової стабільності та наповненості бюджету. Вивчення дохідних джерел бюджету завжди є актуальним питанням ще й з огляду на те, що сучасне суспільство характеризується високою динамічністю у всіх сферах і для того, щоб відповідати вимогам часу, країнам потрібно приводити у відповідність з реаліями і всі питання, що стосуються фінансової сфери. Податки є ключовим елементом наповнення бюджету. Однак питання ефективного їх застосування потребує чіткого усвідомлення суті прямих та непрямих податків та основних елементів їх співвідношення.

Податкова система країни є головним фактором, що визначає інші макроекономічні показники, такі як економічне зростання, державний борг, фіскальний дефіцит та інфляція. Так само макроекономічний статус країни має важливе значення для її податкової структури. Зокрема, існує взаємозв'язок між рівнем економічного зростання та розвитку та податковою структурою. Справді, стверджувалося, що рівень економічного розвитку дуже сильно впливає на податкову базу країни [5]. Значна частина дискусій в галузі державних фінансів в економіці в XIX столітті стосувалася викладу загальних принципів, що керують податковою політикою. Одним із прикладів став аргумент між тими, хто підтримує принцип пільг (який передбачає, що ті, хто отримує пільги, повинні платити) та тими, хто стверджував, що оподаткування повинно базуватися на платоспроможності. Ця остання концепція широко обговорювалась з точки зору того, чи доречна рівна абсолютна чи пропорційна чи гранична жертва, коли жертва пов'язана з корисністю відмовленого доходу. Аргумент включав обговорення того, чи основою повинні бути доходи, витрати чи багатство [43].

Дизайн податкової структури відіграє вирішальну роль у досягненні фіскальних цілей. Як зауважив Ньюбері [44], конструкція податкової системи залежить від чутливості податкових інструментів, які можна застосувати, а вони, в свою чергу, залежать від інформації, доступної податковим органам. Таким чином, вибір податків буде залежати від цілей уряду, набору податкових інструментів, які можливо застосувати, та способу впливу цих податків на добробут споживачів та доходи держави. Податкова політика відіграє важливу роль у зусиллях багатьох країн, що розвиваються із середнім рівнем доходу, щодо покращення своїх фіскальних та економічних показників. У короткостроковій перспективі закони формулюють податкові пакети, щоб співвіднести доходи і видатки, спрямовані на врегулювання макроекономічних дисбалансів [4].

Терра і Хадсон [45] зазначають, що податкова система завжди була важливим інструментом збільшення доходів, особливо в країнах, що розвиваються, де вона є

основним джерелом внутрішніх доходів. Це також важливий інструмент для досягнення належної структури розподілу ресурсів, розподілу доходів та економічної стабільності для того, щоб вигоди від економічного розвитку розподілялися рівномірно. Збільшення доходів є бажаним для багатьох інших цілей, включаючи розширення соціально бажаних поточних видатків уряду. Можемо навести і більш прагматичні підстави, наприклад щоб вразити іноземних донорів, засвідчивши „зусилля” нації розвиватися на основі внутрішніх ресурсів. На сьогоднішній день багато країн, що розвиваються, все ще стикаються з труднощами у підвищенні податкових надходжень до рівня, необхідного для стимулювання економічного зростання. Низькі податкові показники з точки зору отримання доходів можуть бути результатом або недоліків у податковій структурі, або неадекватних зусиль збору з боку уряду, на які впливає безліч факторів. В основі концептуального аргументу лежить твердження, що ефективність податкової системи залежить і від розміру ставок і від доцільності і співрозмірності цього розміру з реальними можливостями середньостатистичного платника. Іншими словами, фактична сума зібраних податкових надходжень залежить лише частково від податкового потенціалу окремих країн, цілей оподаткування, встановлених владою, та здатності урядів на практиці збирати податки. З огляду на це, успіх влади у використанні податкового потенціалу та досягненні цілі оподаткування залежатиме від ряду інших факторів, таких як економічна структура, загальний рівень розвитку (що відображається на доході на душу населення, рівні грамотності, урбанізації та ін.), адміністративна проблема, політична нестабільність та відсутність чіткого політичного обґрунтування щодо оподаткування, соціально-політичних цінностей, корінних інституційних устроїв, популярних напрямів державних витрат, а також інших факторів, що обумовлюють загальну готовність платити податки. На практиці через погані економічні показники, слабку економічну структуру, адміністративні проблеми, політичну нестабільність та відсутність чіткого політичного обґрунтування щодо оподаткування податкові надходження у відсотках до ВВП дуже низькі (такий показник притаманний для країн,

що розвиваються)[46]. Як результат, величезний бюджетний дефіцит є хронічною проблемою майже у всіх країнах, що розвиваються.

У цих ситуаціях мобілізація доходів шляхом оподаткування є важливим елементом середньострокових планів розвитку, спрямованих на збільшення внутрішніх інвестицій та державних заощаджень, одночасно зменшуючи залежність від боргу, що створює приплив капіталу.

Вважаємо за доцільне виділення та аналіз саме функцій непрямого оподаткування, що дозволить глибше дослідити особливості, сутність та місце інституту непрямого оподаткування в податковій системі України. Функції непрямого оподаткування пропонуємо [47, с. 192] згрупувати у два блоки: основні функції непрямого оподаткування та додаткові функції непрямого оподаткування. Основні функції непрямого оподаткування є обов'язковими й визначають сутнісне призначення непрямого оподаткування. Основними функціями непрямого оподаткування вважаємо: фіскальну та регулювальну функцію, яка, в свою чергу, включає стимулюючу й дестимулюючу підфункції. За допомогою додаткових функцій здійснюється деталізація головних цілей, і на відміну від основних функцій, вони мають факультативний характер. До додаткових функцій непрямого оподаткування слід віднести контрольну та розподільчу.

Сутність фіскальної функції непрямого оподаткування полягає в тому, що саме за допомогою непрямих податків, таких як податок на додану вартість, акцизний податок та мито, забезпечується наповнення дохідної частини Державного бюджету України для виконання визначених законодавством завдань держави. Непрямі податки як бюджетоутворюючі платежі, здатні ефективно наповнювати бюджет та сприяти виконанню основних завдань держави.

Так, за даними Державної казначейської служби України станом на 01 грудня 2020 р. органами Державної податкової служби України (далі – ДПС України) забезпечено фактичних надходжень податків і зборів (обов'язкових платежів) – 742 761,5 млн.грн. до Зведеного бюджету України, з них 488 861,0 млн.грн., або 65,8% –

до Державного бюджету України. При цьому, найбільшу питому вагу в загальній сумі надходжень до державного бюджету складають надходження від податку на додану вартість із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування - 108 224,7 млн. грн., акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) - 71 985,8 млн. грн. [46].

Історія виникнення непрямих податків та непрямого оподаткування була пов'язана саме з необхідністю наповнення бюджету для забезпечення потреб суспільства. Саме тому фіскальну функцію непрямого оподаткування можемо розглядатися як сутнісну, основоположну функцію цієї економічної категорії, через яку розкривається зміст непрямого оподаткування.

Як слушно зазначає А. Майорова, у функціональному призначенні непрямих податків як найбільш зручної форми мобілізації регулярних великих доходів у казну переважає їхня фіскальна спрямованість. Система непрямого оподаткування із самого початку орієнтована на забезпечення держави великими та відносно стабільними доходними джерелами [39, с. 43-44].

О. Атаманчук робить висновок про те, що регулююча функція податків є важливим інструментом державного регулювання економіки. Саме за допомогою регулюючих ефектів податків, на думку вченого, можна стимулювати підприємства до розширення масштабів своєї діяльності та її удосконалення, якщо окремі елементи податків заохочують платника до покращення результатів своєї діяльності. А у випадку, якщо окремі елементи податкової системи роблять діяльність платника податків непродуктивною, регулююча функція податків може мати стримуючий ефект [42, с. 27].

Хоча деякі вчені повністю заперечують стимулюючі можливості податків. Так, С. Терьохін вважає, що «будь-який податок є інструментом обмеження свободи його платника, тому говорити про стимулюючу роль оподаткування є беззмістовним. Йтися може лише про прийняття політичного рішення про менший ступінь фіскального пригнічення окремої сфери діяльності або форми споживання стосовно

інших сфер або форм». Не погоджуючись із цим твердженням, слід зазначити, що саме за допомогою регулюючих механізмів непрямого оподаткування можна стимулювати підприємства до розширення виробництва, масштабів своєї діяльності та її вдосконалення. І це стає можливим за умов, коли окремі елементи податкової системи заохочують платника податків до покращення своєї діяльності через запровадження спеціальних податкових ставок, визначення податкових пільг, механізмів звільнення від оподаткування тощо [45].

Дестимулююча підфункція знаходить свою реалізацію через збільшення податкового тягара як однієї із перепон розвитку економічних процесів. Яскравим прикладом дестимулюючої підфункції непрямого оподаткування з боку держави є протекціонізм - митна політика, яка має на меті обмеження імпорту з інших країн та стимулювання експорту продукції власного виробництва. На практиці цього можна досягати через маніпулювання із ставками імпортного та експортного митного тарифу. Прикладом дестимулюючої підфункції непрямого оподаткування можна назвати й підвищення акцизів на тютюнові та алкогольні вироби як крок до позбавлення шкідливих звичок у населення.

Поділяємо думку вчених і відносно того, що «не можна абсолютизувати протиставлення податкового стимулювання й податкового стримування. Ці два процеси нерозривно зв'язані між собою, оскільки реалізуються вони через той самий об'єкт впливу — економічні інтереси платника. Як наслідок, регулятивний вплив на соціально-економічні процеси за допомогою податкової політики може поєднувати в собі як стимулюючий, так і стримуючий потенціал» [32, с. 318-319].

Завдяки контрольній функції непрямого оподаткування оцінюється ефективність податкового механізму, здійснюється контроль за рухом фінансових ресурсів, виявляється необхідність внесення змін та доповнень до податкового та бюджетного законодавства. За допомогою використання непрямого оподаткування державою може здійснюватися контроль за показниками кількості, якості,

виробництва та споживання товарів та надання послуг. Про якість реалізації цієї функції свідчить рівень збирання податків.

В цьому розрізі доцільним вважається звернути увагу на те, що наповнення державного бюджету і стабілізація економічних показників залежить, в першу чергу, від податкової структури. Пошук оптимальної податкової системи і структури податків є як теоретичною так і практичною проблематикою, дослідженням якої займаються як вітчизняні, так і зарубіжні науковці в сфері права та економіки. Однак, достатньої кількості досліджень в даному питанні бути не може. Така наша думка підкріплюється тезою що податкова система повинна відповідати не лише потребам окремої країни (з урахуванням специфіки державного устрою, економічного розвитку, національного складу та, навіть, правової культури населення), але й брати до уваги регіональні та світові тенденції як в правових питаннях, так і в економічних, технологічних та інших. Звідси, доходимо висновку, що оптимальна податкова система – це стабільна, модернізована система податкових платежів, яка своєю структурою забезпечує максимально ефективне поєднання податкових платежів та зборів для забезпечення стабільного розвитку держави. Елементами такої системи, як зрозуміло, є різні види податків і платежів. Для зручності, в науці і практиці, як уже зазначалося, їх прийнято ділити на прямі та непрямі податки.

В розрізі досліджуваної наукової тематики, вважаємо за необхідне дати наукове пояснення тому місцю і ролі, які відведені для непрямих податків в даній структурі. Власне, питання співвідношення прямих та непрямих податків є абсолютно не новим. Пряме проти непрямого оподаткування - це давня суперечка. Уряди можуть отримувати доходи за допомогою прямого чи непрямого оподаткування. Аргументи за і проти прямих та непрямих податків можуть бути проаналізовані за критеріями отримання доходів, ефективності та ефектів власного капіталу, а також простоти та вартості адміністрування [47], як цитується у праці американського економіста Кремера, розмежування між прямим та непрямим оподаткуванням часто базується на понятті "перенесення" податкового обов'язку, при цьому прямі податки, як вважають,

легко перекласти на непрямі податки, і навпаки. «Доцільність зміни податків залежить від еластичності попиту та пропозиції. Покупець, який платить податок, може знизити ціну закупівлі, якщо еластичність пропозиції висока, а еластичність попиту низька для товару чи послуги; а продавець податку може збільшити ціну продажу, якщо має місце протилежне » [48].

Вимог до ефективної системи оподаткування доходів фізичних осіб багато. "Коли сільськогосподарський сектор великий, стандарти бухгалтерського обліку низькі, рівень грамотності низький, і більшість економічних видів діяльності відбувається в невеликих закладах, ефективне оподаткування доходів фізичних осіб є важким"[48].

В останні роки питання, пов'язані з переходом від системи доходу (прямого) до системи споживання (непрямого), все частіше обговорюються серед науковців та осіб, що формують економічну та податкову політику. Проблеми такі: по-перше, податок на споживання надається переважно на підставі підвищення ефективності, оскільки він усуває упередження щодо інвестицій та заощаджень, властивих системі податку на прибуток, стимулюючи тим самим накопичення капіталу та покращуючи рівень життя в майбутньому; по-друге, податок на споживання буде менш спотворюючим, ніж податок на прибуток, який оподатковує капітал; по-третє, річний дохід може бути дуже мінливим, і люди часто позичають та економлять, щоб зменшити наслідки цих змін, так що споживання може бути кращим показником здатності домогосподарства платити податки [49].

Власне це, як зазначалось, одне з найстаріших питань в теорії і практиці оподаткування зокрема і податкового права загалом. І оскільки, використання в податковій політиці виключно одного виду податків не може фснувати в умовах розвиненої держави, то виникає інше, не менш важливе питання - це питання про правильне поєднання прямих і непрямих податків. Вибір між прямими і непрямими податками завжди викликав тривалі і жваві дискусії в політичних і академічних колах щодо переваг і недоліків цих двох форм оподаткування. У даному дослідженні ми

здійснимо огляд еволюції співвідношення прямих податків до непрямих податків в різних типах країн, теоретизуючи те, що лежало в основі уявної переваги тієї чи іншої форми оподаткування, визначальних чинників, які бути позаду інтенсивності використання обох форм оподаткування та економічної значущості вибору податкової структури з точки зору економічного зростання, макроекономічної стабільності, розподілу доходів і потоку прямих іноземних інвестицій.

Для початку корисно мати робоче визначення прямих і непрямих податків. Ми дотримуємось позиції британського вченого А.Б. Аткинсона, який визначає як прямі податки ті, які можуть бути скориговані з урахуванням індивідуальних характеристик платника податків, і як непрямі податки - ті, які стягуються з транзакцій незалежно від обставин покупця або продавця [3]. Таким чином, звичайні прибуткові податки можна класифікувати як прямі податки, і те ж саме можна сказати про більшість податків на активи і багатство, якщо є потенційні коригування з урахуванням характеристик власників. Наприклад, податки на майно щодо житла, займаного власниками, можуть коригуватися з урахуванням особистих характеристик власників, але це не завжди так. Податки на нерухомість в комерційних будівлях, транспортних засобах і т.д. практично ніколи не коригуються з урахуванням особистих або індивідуальних характеристик, і тому їх можна розглядати як непрямі податки. До цієї категорії непрямих податків відноситься більшість податків на операції з диференційованими ставками (податок з продажів, податок на додану вартість [ПДВ], акцизи, мито (в окремих країнах) і т. д.). Але, як вказує Аткинсон, між цими двома категоріями існують так звані «перехідні» податки; зокрема, єдиний загальний податок з продажів можна легко перетворити в загальний податок на споживання або витрати, який можна адаптувати до особистих характеристик або характеристикам домогосподарства [3, с. 595].

В економічній літературі протягом багатьох років теоретичні дебати супроводжували вибір між прямою і непрямою формами оподаткування. Вибір прямих і непрямих податків має фундаментальне значення для оптимальної структури

податкових систем, оскільки ці форми оподаткування можуть по-різному впливати на цілі ефективності та справедливості при виконанні функцій державою. Деякі ранні праці світових вчених прагнули продемонструвати перевагу прямих податків над непрямыми при певних умовах, і тому, спочатку в літературі, що стосувалась питання оптимального оподаткування основна увага приділялася окремим формам оподаткування. Однак, в середині минулого століття деякі науковці здійснили якісну зміну в тематиці дослідження. Так Аткинсон і Стігліца одні з перших в світовій науці розглянули взаємодію прямих та непрямих податків в досягненні цілей ефективності та справедливості. Теорема Аткинсона і Стігліца говорить, що в економіці, де люди різняться тільки своїми здібностями до заробітку, уряд може стягувати загальний прибутковий податок, і функція корисності розділена між працею і всіма товарами, тоді в оптимальній податковій схемі необхідно використовувати як пряме так і непряме оподаткування [41, с.58-60].

Правильність такого наукового підходу підтверджується сучасною податковою структурою всієї світової спільноти, оскільки в основному у всіх країнах використовуються разом широкі форми прямого і непрямих оподаткування, хоча наука податкового права ще далека від повного розуміння основних факторів, що визначають поєднання прямих і непрямих податків. Оскільки співіснування прямих і непрямих форм оподаткування пояснюється в теоретичній літературі з оптимального оподаткування, велике питання, яке залишається в значній мірі без відповіді, - це економічні наслідки різних сполучень прямих і непрямих податків. Наприклад, з точки зору економічного зростання в неокласичній системі податкова структура не має постійного впливу на темпи зростання, хоча зміни в податковій політиці можуть мати тимчасові наслідки. У моделях ендогенного зростання навіть стабільні податкові структури можуть впливати на темпи зростання через зовнішні фактори впливу на накопичення людського і фізичного капіталу. Все більша кількість досліджень виявляє неабиякий вплив схем співвідношення прямих та непрямих податків на темпи економічного зростання.

Вибір поєднання прямих і непрямих податків однозначно має неабиякий вплив на стабільність економіки держави, та окрім того, значною мірою може впливати і на інші сфери. Так правильно підібрана схема податків може виправити нерівність у розподілі доходів та сприяти стабілізації іноземних інвестицій, а також подолати моральне неприйняття податків населенням. Що, в свою чергу, стимулюватиме громадян добровільно та свідомо сплачувати не лише непрямі податки (котрі в силу своєї юридичної природи є більш непомітними для особи при їх сплаті, ніж прямі), а й відповідні прямі податки.

Для зручності порівняння прямих та непрямих податків в оптимальній моделі податкової системи, пропонуємо використовувати такі детермінанти співвідношення податкової структури, як фактори «попиту» і «пропозиції». Під факторами «попиту» ми маємо на увазі ті, які підвищують рівень певних податків або загальний рівень оподаткування внаслідок преференцій або загальних бюджетних обмежень державного сектору; якщо бажано більше суспільних благ та послуг, потрібно буде збільшити кількість податків на приватний дохід. Фактори «пропозиції» представляють ті, що сприяють стягненню певних податків або всіх податків загалом, таких як наявність податкових баз або "податкових регуляторів", а також інституційні та структурні особливості, що сприяють адмініструванню та застосуванню податків.

Серед факторів «попиту» ми виділяємо кілька перших форм «ефекту масштабу». Співвідношення розміру загального доходу до ВВП показує, яку кількість державних податків можна застосувати до конкретного суспільства. Ймовірно, більшість або всі категорії доходів (вимірювані як частка ВВП) потребуватимуть зростання, але немає чітких причин, чому прямі або непрямі податки повинні зростати швидше. Існують також додаткові ефекти масштабу, пов'язані з розміром країни, яка вимірюється чисельністю населення, і ступенем децентралізації в країні. Велика чисельність населення і, отже, велика завантаженість можуть привести до більш високого рівня податків, а з децентралізацією консолідований державний сектор також, ймовірно, стане більше; Обидва ці фактори, можуть привести до більш

інтенсивного використання різних податкових джерел, але без чіткої апіорної конкретизації для більш широкого використання прямих або непрямих податків.

Інший фактор попиту - це «політичні уподобання». Наприклад, репресивні режими можуть відмовлятися від податків, які потребують більш високого рівня співпраці з громадянами або добровільного дотримання, (наприклад, податок на прибуток); з протилежних причин більш демократичні режими можуть звернутися до цих видів податків. Таким чином, ми можемо очікувати, що більш високий ступінь демократичних свобод може привести до більш якісного співвідношення прямих і непрямих податків. Але політичне забарвлення демократичних режимів може також вплинути на співвідношення прямого і непрямого оподаткування. Ми погоджуємося з позицією американських вчених Кенні Л.В., Віннер С.Л., які в ході свого дослідження виявили, що соціалістичні уряди замінили корпоративні податки на товари і послуги, що не дає чіткого прогнозу з точки зору прямих податків в порівнянні з непрямыми [50, с.184]. Іншим важливим політичним фактором можуть бути колективні переваги щодо перерозподілу, що, в цілому, характерні для більш справедливих суспільств. Ми можемо припустити, що «перерозподіл» - це забезпечення нормального або навіть кращого товару на душу населення за допомогою позитивної еластичності доходу вище одиниці; в такому випадку змінний дохід на душу населення може врахувати цей ефект.

Переходячи до «факторів пропозиції», нам необхідно визначити особливості, які спрощують чи ускладнюють отримання податкових надходжень з різних джерел. У списку є ті, які називають «ефектами податкової бази», що означає, що країни будуть залучені до використання податків, для яких доступні відносно великі податкові бази. Наприклад, основні нафтовидобувні країни можуть мати більшу частку неподаткових доходів, а також легкий доступ до додаткових доходів через корпоративний прибутковий податок за рахунок прибутку від розробки нафтових запасів. В цьому випадку ми могли б очікувати, що значимість видобутку нафти в країні буде пов'язана з більш високими показниками кількості прямих оподатків по

відношенню до непрямих. Точно так більш високе співвідношення прямого і непрямих може бути отримано за рахунок відносно більшої податкової бази з прибуткового податку з населення (вимірюваному як реальний ВВП на одного працівника) і податків на заробітну плату. З іншого боку, податки на вітчизняні товари і послуги мають ширшу базу в формальному секторі в країнах, в яких більше людей проживає в міських районах. Це може привести до зниження співвідношення прямих і непрямих податків. Точно так країни з більш відкритою економікою будуть схильні більше покладатися на торговельні та інші непрямі податки, враховуючи більш легкий збір ПДВ і акцизів в пунктах митного контролю.

Додатково до факторів пропозиції, варто віднести «адміністративні витрати», включаючи, серед іншого, можливість надавати послуги платникам податків і проводити заходи щодо забезпечення дотримання податкового законодавства. Урбанізація може відображати вплив адміністративних витрат на податкову структуру. Через більш високу щільність населення в міських районах моніторинг дотримання податкових вимог може стати менш дорогим, що означає в цілому більш високе дотримання податкових вимог. Однак вплив урбанізації на дотримання податкових вимог може бути більш складним. Оскільки люди живуть недалеко від своїх сусідів у міських поселеннях, неформальні угоди стають більш здійсненними, що, в свою чергу, матиме тенденцію до скорочення податкових зборів як непрямих, так і прямих податків.

Ще одна помітна тенденція - зниження відносної значущості митних податків, особливо в країнах, що розвиваються. Протягом багатьох десятиліть стандартна рекомендація МВФ, Світового банку та багатьох інших організацій для країн, що розвиваються полягала в тому, щоб сприяти лібералізації торгівлі шляхом проведення нейтральної з точки зору доходів, реформи, яка знижує митний тариф і підвищуючи податки на внутрішнє споживання, в основному ПДВ. Однак, в ряді недавніх емпіричних досліджень ця політична спрямованість була показана лише частково успішною в практичній реалізації.

Таким чином, набір спостережуваних характеристик «попиту» і «пропозиції» які ми включаємо як детермінанти для аналізу якості податкової системи, виглядає наступним чином:

1. Фактори «попиту»:

- співвідношення загальних доходів (включаючи податкові та неподаткові) до ВВП;
- форма державного устрою країни;
- децентралізація витрат, що розраховується як відношення державних і місцевих видатків до загальних витрат;
- індекс демократії;
- форма політичного режиму та політичного спрямування правлячої партії в уряді;

2. Фактори «пропозиції»:

- видобуток вітчизняних природних копалин;
- відсоток працездатного населення;
- відкритість торгівлі, яка вимірюється як відношення імпорту плюс експорт до ВВП;
- частка сільського господарства у ВВП
- індекс глобалізації;
- відсоток міського населення.

В своєму дослідженні Мартінес-Васкес Х., Вуловіч В., Лю Й. допустили ендогенність деяких детермінантів. Пропонуємо розглянути можливу наявність ендогенного середовища деяких визначених нами детермінантів (факторів як «попиту» та і «пропозиції»). Наприклад, що стосується розміру населення, недавні дані свідчать про те, що країни з меншим населенням мають відносно мобільну податкову базу, і в результаті вони відносно менше покладаються на корпоративний і особистий прибутковий податок, ніж інші країни. Замість цього ці країни більше покладаються на податки на витрати, податок на товари і послуги та імпортні тарифи [51, с. 32].

Значні результати для фіктивної змінної федеральної структури припускають, що країни з федеративним режимом більшою мірою покладаються на пряме

оподаткування. Крім того, ступінь децентралізації видатків в середньому здається незначною при ухваленні рішення про структуру податків, але коли ми спостерігаємо окремо розвинені країни, ми виявляємо, що децентралізація витрат значима в обох підвибірках, хоча ефект має протилежні знаки в підвибірці, негативні для розвинених країн і позитивні для розвинених країн; Але врахуйте, що економічний ефект в обох випадках досить невеликий.

Що стосується факторів, що представляють політичні уподобання, ми виявляємо, що в середньому більш широка демократія передбачає більш високе співвідношення прямих і непрямих податків; однак для підбірок коефіцієнт для розвинених країн також є значним. Ми не знаходимо свідчень того, що країни, що знаходяться на перехідному етапі розвитку економіки, як правило, демонструють помітну залежність від прямих або непрямих податків. Коефіцієнти ВВП на душу населення не є статистично значущими, за винятком країн, що розвиваються, які приймають негативне значення.

Що стосується пропозиції, вплив глобалізації на співвідношення податків представляється статистично значущим і негативним, що узгоджується з широко поширеною гіпотезою про те, що з ростом глобалізації всі країни стають невеликими відкритими економіками, які змушені знижувати свою залежність від прямих податків у порівнянні з іншими країнами. По відношенню до непрямих податків. Крім того, відповідно до очікувань, податки на вітчизняні товари і послуги більш важливі в країнах, в яких більше людей проживає в міських районах.

Наші результати свідчать про значний негативний вплив урбанізації, нашого замінника внутрішньої бази непрямого оподаткування, на поєднання прямих і непрямих податків. Нарешті, більш освічене населення може полегшити введення податків, таких як прибутковий податок з населення, які вимагають більшого вміння заповнювати складні податкові форми. Наші результати показують, що підвищення рівня освіти призводить до більшої залежності від прямих податків.

Якщо брати за детермінант вплив на розвиток економіки держави, то прямі податки зазвичай асоціюються із стимулами і антистимулами зайняття підприємницькою діяльністю та для трудової діяльності в цілому, а непрямі – з величиною(розміром) цін. Звідси можемо прийти до висновку, що вплив непрямих податків на ціни прямопропорційно залежить від обсягу вироблених на території країни товарів та від того, яка ставка непрямих податків. Дослідження економістів свідчать про те, що введення непрямих податків або збільшення їх ставок може привести до підвищення загального рівня цін в країні, навіть при незмінності всіх основних економічних факторів. Тому, якщо орієнтуватися на зарубіжний досвід, непрямі податки слід вводити лише в період економічної стабільності.

Податкова система більшості країн світу, в тому числі й України, будується на сполученні між прямими та непрямыми податками. Однак, слід розуміти, що ефективна модель співвідношення прямих та непрямих податків є питанням відносним і залежить від великої кількості факторів або детермінантів. І універсальної моделі, яка однаково б підходила для будь-якої держави не існує, адже те, що добре для невеликої територіально монархії зовсім не підійде для великої республіки і навпаки. Тому для ефективного використання механізму оподаткування, податкова система повинна бути розроблена з орієнтуванням на особливості специфіку кожної окремої держави.

У літературі існує суттєва суперечка щодо того, чи повинні бути ставки податку на товари єдиними чи диференційованими. Диференціація ставок вимагається з міркувань ефективності, розподілу та навіть стабілізації. Отже, література з непрямого оподаткування характеризується двома розділеними напрямками. З одного боку, є прихильники заміни диференційованих непрямих податків єдиним податком на всі товари. Їхня позиція частково заснована на адміністративній простоті, але в основному спирається на переконання, що єдиний податок сприяє економічній ефективності. З іншого боку, є література про “оптимальне оподаткування товару”, яка стверджує, що різні товари повинні оподатковуватися за різними ставками,

оскільки це зменшує втрату ваги. Цей аргумент вперше був висунутий Рамсі, а пізніше Самуельсоном та іншими [].

Для того, щоб наочно підтвердити зазначені нами теоретичні дослідження та продемонструвати важливість податків загалом, та непрямих податків зокрема, для стабільного економічного розвитку країни, нами було здійснено аналіз статистики доходів в цілому, та податкових надходжень до державного бюджету за 2017-2019 роки.

Згідно з даними, Державної казначейської служби, ми бачимо, що доходи державного бюджету зростають з кожним роком. Так, у 2019 році його показник становив 998 344 млн. грн., що на 204 903 млн. грн. більше, ніж у 2017 році, та на 70 230 млн. грн. більше порівняно з 2018 роком. Така ж тенденція характерна для податкових надходжень. Їх обсяг у 2019 році становив 799 776 млн. грн., протягом 2017 та 2018 років цей показник був меншим – 172 623 млн. грн. та 45 961 млн. грн. відповідно. Питома вага податкових надходжень у доходах державного бюджету у 2017 році становила 79%, у 2018 році – 81%, у 2019-му – 82%. [52].

Питома вага непрямих податків впродовж 3-х років має стабільний показник, у 2017 році це значення було 70%, у 2018 році – 71%, у 2019 року частка непрямих податків становила 68%. [Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL: <http://www.treasury.gov.ua> (дата звернення: 06.07.2020)]. На основі даних ми бачимо, що найбільшу частку у загальних податкових надходженнях займає саме ПДВ, частка якого у 2019 році становила 47,3%, що на 3% менше ніж у 2017 році та на 3,2% менше в порівнянні з 2018 роком. Акцизний податок у 2017 році займав 17,3% від усіх податкових надходжень, протягом наступних років це значення зменшилося до 15,4%. Частка мита у 2019 році становила 3,8 %, що не суттєво відрізняється від показників 2017 та 2018 років (3,9 % і 3,6 % відповідно) [52].

Висновки до Розділу I.

1. Дисертанткою в ході дослідження відзначено, що спочатку розподіл податків на непрямі та прямі здійснювався на основі критерію перекладення податку. Однак, надалі стало зрозумілим, що критерій перекладення податку не може виступати єдиною гарантованою ознакою непрямого оподаткування, так як перекладений може бути практично будь-який обов'язковий платіж не залежно від характеру його справляння, природи та формули. Саме тому, пізніші дослідження визначають і інші критерії виокремлення непрямих податків в окрему категорію. Виходячи з проведеного аналізу в ході наукової роботи було встановлено, що непрямі податки — обов'язкові платежі, які сплачуються платниками опосередковано через цінові механізми, причому сума податку не зменшує об'єкту оподаткування, а збільшує ціну товару (ПДВ, акцизний податок, мито та інші). Тобто, цей тип податків, в основному, безпосередньо не справляється з доходу фізичної особи, а опосередковано - з витрат, понесених фізичною особою.

2. Виділено основні види непрямих податків, виходячи з практики їх правового регулювання в країнах ЄС. Зокрема, ними є:

- Податок на додану вартість – найпопулярніший вид непрямих податків, який стягується з продажу товарів. По своїй суті, це система оподаткування, яка базується на кількох пунктах, і податок стягується з доданої вартості на кожному етапі операції у виробничому / розподільчому процесі. Термін «додавання вартості» передбачає збільшення вартості товарів і послуг на кожному етапі виробництва або передачі товарів. ПДВ - це податок на кінцеве споживання товарів чи послуг, і в кінцевому рахунку він сплачується споживачем.
- Акцизний податок - це непрямий податок, що справляється з тих товарів, які виробляються на території країни. Оподатковуваною подією в цьому випадку є виробництво, і тому відповідальність за сплату акцизного товару виникає, як тільки товари виготовляються.

- Податок на послуги - це податок, який справляється з законодавчо визначених послуг, що надаються на платній основі суб'єктом господарювання.
- Мито (митний збір) - це різновид непрямого податку, який справляється з товарів, що ввозяться в країну. У деяких випадках воно також стягується, коли товари експортуються з країни-виробника (ввізне та вивізне мито).
- Податок на операції з цінними паперами - це різновид непрямого податку, який справляється під час продажу / придбання цінних паперів через фондові біржі. Ці цінні папери включають акції, пайові фонди, операції з поставки та продажу коштів тощо.
- Податок на розваги – це різновид непрямого податку, що стягується з кожної фінансової операції, яка пов'язана з розвагами і призначена в основному для урядів штатів. Деякі види розваг, з яких стягується податок на розваги, включають парки розваг, відеоігри, аркади, виставки, вистави на сцені, спортивні заходи тощо.
- Податок на розкіш - це різновид непрямого податку, що стягується з предметів розкоші.

3. Проаналізовано існуючі в юридичній науці підходи до визначення поняття податкової системи та запропоновано авторське розуміння поняття оптимальної податкової системи. Так, автором відзначено, що оптимальна податкова система – це стабільна, модернізована система податкових платежів, яка своєю структурою забезпечує максимально ефективне поєднання податкових платежів та зборів для забезпечення стабільного розвитку держави. Окрім того, встановлено, що основним критерієм, який характеризує оптимальність податкової системи є досягнення та рівномірний баланс між двома цілями: ефективністю та справедливістю оподаткування. Вибір поєднання прямих і непрямих податків однозначно має неабиякий вплив на стабільність економіки держави, та окрім того, значною мірою

може впливати і на інші сфери. Так, правильно підібрана схема податків може виправити нерівність у розподілі доходів та сприяти стабілізації іноземних інвестицій, а також подолати моральне неприйняття податків населенням. Це, в свою чергу, стимулюватиме громадян добровільно та свідомо сплачувати не лише непрямі податки (котрі в силу своєї юридичної природи є більш непомітними для особи при їх сплаті), а й прямі податки.

Для визначення оптимальної системи оподаткування, дисертанткою запропоновано такий набір виокремлених характеристик «попиту» і «пропозиції», які в науковій роботі визначаються як детермінанти для аналізу якості податкової системи:

А) Фактори «попиту»: - співвідношення загальних доходів (включаючи податкові та неподаткові) до ВВП; - форма державного устрою країни; - децентралізація витрат, що розраховується як відношення державних і місцевих видатків до загальних витрат; - індекс демократії; - форма політичного режиму та політичного спрямування правлячої партії в уряді;

Б) Фактори «пропозиції»: - видобуток вітчизняних природних копалин; - відсоток працездатного населення; - відкритість торгівлі, яка вимірюється як відношення імпорту плюс експорт до ВВП; - частка сільського господарства у ВВП; - індекс глобалізації; - відсоток міського населення.

РОЗДІЛ II. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ТА АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ

2.1. Поняття та правова характеристика податку на додану вартість

Серед великої кількості податкових надходжень, що існують у світовій юридичній практиці держав, особливе місце займає податок на додану вартість.

ПДВ - це непрямий податок на додану вартість, який створюється на всіх стадіях виробництва та обігу, включається як надбавка до ціни товарів (робіт, послуг) і повністю сплачується кінцевим споживачем цих товарів (робіт, послуг). ПДВ - відносно новий вид податку і є формою універсальних акцизних податків [53, с. 258].

В Україні ПДВ був вперше введений у 1992 році, і він разом із акцизом замінив податок з продажу та податок з продажів. А в 1997 році був прийнятий новий Закон України "Про податок на додану вартість", який суттєво змінив порядок справляння попереднього податку. На сьогодні ПДВ нараховується та сплачується відповідно до положень розділу V Податкового кодексу України (далі - ПКУ) [54].

Досить суттєва теоретична сутність податку на додану вартість розкрита в роботах П.Т. Гегі та Л.М. Доллі, які зазначають, що його особливістю є сплата податком продавцем (виробником, постачальником) товарів, робіт, послуг з тієї частини вартості, яку він додає до вартості їх стадій (робіт, послуг) стадії їх продажу. Отже, іншими словами, ПДВ - це непрямий податок, що стягується з бюджету у вигляді надбавки до реальної ціни товару, яку сплачують споживачі таких товарів [55, с.107].

Як зазначає Д. Дяковський ПДВ - це «непрямий податок, (внутрішній податок на споживання, один з різновидів універсальних акцизів), який сплачується на кожній стадії руху товарів, робіт, послуг від виробництва до кінцевого споживання, пропорційно до вартості, створеної на відповідній стадії. Податок включається до ціни товарів, робіт, послуг і в підсумку перекладається на кінцевого споживача, який є фактичним платником ПДВ (носієм податку) і для якого розмір податку визначається

величиною споживання і прямо не залежить від доходів. Підприємства (учасники технологічного циклу виробництва продукції), які є платниками згідно з законодавством, компенсують ПДВ, сплачений при придбанні ресурсів за рахунок ПДВ, отриманого від покупців за реалізовану продукцію, а різницю вносять до бюджету. ПДВ охоплює як товарообіг внутрішнього ринку, так і зовнішньоторговельних операцій» [56, с. 12-13].

М. Кучерявенко, найважливіші суттєві ознаки ПДВ визначає: вид національного податку; конкретний вид непрямого податку; бере участь у формуванні цін на стадії реалізації, практично не впливаючи на стадію виробництва; це податок на споживання; фактично сплачується споживачем, який набуває товари (роботи, послуги), при цьому формально перераховується до бюджету сума цього податку особою, яка продає товари, що виконують роботу чи послугу; має універсальний характер (оплачується за продаж, оборот, надання будь-яких товарів (робіт, послуг), що нараховується на кожному етапі зовнішнього або внутрішнього обороту товарів (робіт, послуг) [57, с. 361].

Погоджуємось з думкою Атаманчук Н.І., що доцільним є внесення змін до п. 1.178 ст. 14 ПК України в існуючому понятті ПДВ у податковому законодавстві та викладення його в наступній редакції: «Це загальнодержавний, непрямий податок, який встановлюється у вигляді надбавки до ціни товарів (робіт, послуг) і сплачується споживачем при придбанні товарів (робіт, послуг) за ціною, збільшеною на суму цього податку, відповідно до норм розділу V ПК України на всіх стадіях виробництва, обігу товарів, виконання робіт і надання послуг» [58, с.67].

Характерними ознаками ПДВ як одного з головних джерел реалізації державою своїх функцій, на думку П. Кулик, є фінансові фактори фіскального потенціалу цього податку. Як пише вчений, вплив фінансових факторів на фіскальний потенціал ПДВ на рівні платників податків пояснюється сукупністю економічних відносин між державою і платниками податків (податкові відносини) з приводу вилучення частини коштів у підприємницького сектора на користь держави для забезпечення нею

соціально-економічного розвитку територій та населення. Ці відносини також проявляються в розподілі і перерозподілі створеного в суспільстві валового продукту, від способів побудови взаємозв'язків залежить обсяг залученого до державного бюджету ПДВ, грошовий еквівалент якого стає джерелом фінансування різних сфер економіки за рахунок виконання державою своїх функцій [59, с. 339].

П. Кулик висловлює позицію про те, що основними факторами, що впливають на реалізацію фіскального потенціалу ПДВ, є: законодавча база державних бюджетних доходів; економічна спеціалізація територій та їх забезпеченість оподаткованими ресурсами; стан і перспективи розвитку державної податкової політики; податкова культура суб'єктів підприємницької діяльності; особливості територіальної організації та податкової системи країни; розвиненість ринкової, виробничо-транспортної, соціальної інфраструктури; дохідно-витратна збалансованість місцевих бюджетів; геополітичне положення територій та суб'єктів господарювання на певній території, що відображає їх статус в державі [59, с. 339].

Досліджуючи ПДВ вважаємо, що ознаками ПДВ, які визначають його характеристики є наступні: загальнодержавний, обов'язковий, безвідплатний та безеквівалентний характер, непрямий податок, який включається до ціни товару або послуги; є податком на споживання; реально сплачується споживачем, який здобуває товари (роботи, послуги), але формально перераховується до бюджету особою, що реалізує товар (здійснює роботу або надає послугу); носить універсальний характер (сплачується при реалізації, обороті, наданні будь-якого товару (роботи, послуги); підлягає сплаті на всіх стадіях виробництва, обігу товарів, виконання робіт і надання послуг[58. с. 69].

Як слушно зазначає Т. Моряк «фіскальна теорія виділяє три способи розрахунку зобов'язань з ПДВ – метод вирахування, метод додавання та кредитний метод (чи метод накладних). При методі вирахування початково визначається величина доданої вартості як різниця між сумами продаж і покупок, а потім до неї застосовується встановлена законом ставка податку. Додану вартість можна визначити і шляхом

додавання її окремих елементів (заробітної плати, процента, ренти, прибутку) – це метод додавання. Однак технічно найдосконалішим є кредитний метод, коли початково величина доданої вартості не розраховується, а зобов’язання з податку визначаються шляхом вирахування з податку на продаж податку, який вказаний у накладній на купівлю. Цей метод є зручним, коли законодавство передбачає використання кількох ставок ПДВ, і відповідно довідатися про точний розмір відповідних сум можна лише з інформації, що міститься в накладних. Крім того, цей метод сприяє скороченню адміністративних витрат і передбачає самоконтроль платників за правильністю розрахунку податку. Покупець товару зацікавлений у тому, щоб продавець правильно розраховував і вказував ПДВ, оскільки від цього залежить розмір суми, на яку будуть зменшені зобов’язання покупця по сплаті ПДВ у бюджет. Саме кредитний метод, свого часу прийнятий країнами ЄС при запровадженні ПДВ, є найпоширенішим у міжнародній фіскальній практиці для визначення податкових зобов’язань» [60, с. 114-119].

В основу розрахунку ПДВ покладено методику визначення доданої вартості. ПДВ є одним з основних непрямих податків в Україні, окремі елементи якого потребують удосконалення, ураховуючи досвід європейських країн.

Непрямі податки є стабільним джерелом доходу, зокрема в Україні більша частина доходів державного бюджету формується за їх рахунок. Доходи від ПДВ у 2016 р. склали 181,5 млрд. грн., Що на 42,7 млрд. грн., Або на 30,8% більше, ніж у 2015 р., Що пояснюється зростанням імпорту товарів без урахування природного газу, вираженим у доларах США, на 12,3% (за даними Державної Служба статистики України (далі - ДССУ)) та середній курс гривні до долара США, за даними Національного банку України, середньорічний курс гривні до долара США у 2016 р. Зріс на 17% порівняно з 2015) [52].

Незважаючи на високий рівень адаптації законодавства до гармонізованих норм ЄС, вітчизняна практика адміністрування ПДВ все ще має багато недоліків та недоліків, що неодноразово зазначалося в роботах різних експертів. Аналіз

економічної літератури дає змогу узагальнити існуючі суттєві проблеми механізму збору ПДВ в Україні, які включають наступне:

- недосконалість законодавства. Зокрема, прийнятий у 2011 р. ПКУ не вирішує всіх проблем та невідповідностей попереднього законодавства про адміністрування ПДВ [61, с. 312];

- зменшення податкової адекватності ПДВ. Хоча ПДВ забезпечує значну частку бюджетних надходжень, це менше, ніж потенційно можливо. Таким чином, ефективність збору податків за відносно високою ставкою знижується через неадекватно низьку складову ПДВ у структурі ефективної ставки податку на споживання;

- високий рівень податкової ставки. Відомо, що висока ставка не стимулює, а навпаки перешкоджає економічній діяльності. В Україні відносно висока і фактично одна ставка ПДВ - 20% (хоча з 2014 року ПКУ планує знизити до 17%) забезпечує ефективність фіскальної функції, але фактично не реалізує інші функції ПДВ;

- недосконалість діючого механізму відшкодування ПДВ з бюджету. Проблема полягає в одному з макроекономічних факторів, що охолоджує економіку. Крім того, використання чинним урядом механізму перетворення заборгованості з ПДВ у внутрішні державні облігації не є вирішенням проблеми, оскільки створює труднощі, пов'язані з адміністративною процедурою;

- існування необґрунтовано великої кількості пільг з ПДВ, мета яких непрозора, а процес контролю складний. Незважаючи на скасування більшості пільг у 2005 році за СЕЗ та галузевими програмами, сьогодні обсяг звільнення від ПДВ залишається високим;

- необхідність платників ПДВ вести як бухгалтерський, так і податковий облік. Для визначення суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, підприємство повинно організувати податковий облік з ПДВ шляхом складання податкових накладних та ведення реєстру отриманих та виданих податкових накладних, що ускладнює роботу бухгалтерів;

- поява тіньових схем ухилення від сплати ПДВ. Мінімізація сплати ПДВ стала критичною, про що свідчить низька продуктивність податку з дуже обмеженою кількістю податкових пільг, що в ідеалі повинно бути єдиним фактором, що знижує продуктивність [62, с. 279].

Щодо порядку адміністрування ПДВ, то ми поділяємо думку Н. Аполлонової [63, с. 8], що з економічного погляду ПДВ є достатньо складним податком через те, що чинним податковим законодавством України передбачено достатньо великий перелік об'єкта оподаткування; базою оподаткування є вартість усіх стадій руху товарів, робіт, послуг, тому податковий тягар не залежить від кількості стадій створення вартості продукції, оподаткуванням та сплатою податку охоплена велика кількість суб'єктів господарювання.

Подібну позицію висловлюють і юристи, а саме С. Греца [64, с.75], зазначаючи про те, що процес адміністрування ПДВ є одним із найбільш складних порівняно з іншими податками і зборами. Адміністрування ПДВ вказаний учений визначає як врегульовану законом діяльність суб'єктів податкових правовідносин, пов'язану зі здійсненням комплексу управлінських, організаційних, виконавських і контрольних заходів щодо реєстрації платників ПДВ, ведення податкового обліку з метою визначення податкових зобов'язань та податкового кредиту, визначення об'єкта й бази оподаткування податку, обчислення податку, подання податкових декларацій, сплати податку до бюджету, здійснення бюджетного відшкодування, проведення податкового контролю, а також застосування передбачених законом пільг зі сплати ПДВ та здійснення інших передбачених законом заходів, спрямованих на забезпечення виконання податкового обов'язку.

Д. Веремчук висловлює позицію про те, що концептуальними напрямками вдосконалення ПДВ з урахуванням досвіду ЄС мають бути такі: подальше вдосконалення законодавства у сфері ПДВ та остаточна його адаптація до вимог ЄС; ліквідація неефективних пільг з ПДВ; запровадження диференційованих ставок ПДВ; забезпечення своєчасного відшкодування ПДВ і створення умов для недопущення

нових боргів; удосконалення процесів адміністрування ПДВ. Крім того, на думку зазначеного вченого, одним із напрямів реформування ПДВ в Україні повинна стати відміна первинного податкового обліку ПДВ (податкові накладні, реєстри отриманих і виданих податкових накладних) з одночасним інтегруванням документообігу в систему бухгалтерського обліку. Також треба підвищити рівень усіх видів відповідальності за порушення законодавства у сфері ПДВ [65, с. 14].

М. Науменко обґрунтовує доцільність поетапного реформування ПДВ в Україні: перший етап – скасування бюджетного відшкодування, скорочення ставки з 20 % до 10 % та зменшення кількості пільг; другий – скорочення основної ставки ПДВ до 9 % (для операцій з платниками ПДВ) та введення підвищеної ставки – 12 % (для операцій з неплатниками ПДВ); третій – запровадження бюджетного відшкодування та механізму страхування від безпідставного отримання платником ПДВ бюджетного відшкодування. Крім того, основними передумовами ефективного функціонування ПДВ в Україні вчений вважає: нейтральність, сприяння міжнародній торгівлі, економічно обґрунтований розмір ставки, наукове обґрунтування механізму справляння ПДВ, стабільність податкового законодавства, мінімізація витрат на справляння ПДВ, наявність інших податків у податковій системі України [66, с. 4].

Слушною є думка Н. Аполлонової про те, що для підвищення ефективності оподаткування та прозорості системи адміністрування ПДВ доцільно внести такі зміни до законодавства, як: зменшення базової ставки ПДВ на товари першої необхідності; удосконалити процедуру адміністрування, застосовуючи принцип "надання адміністративних послуг платнику податків відбувається в податковій службі, а не в окремому підрозділі"; трансформувати механізм обліку платників ПДВ з урахуванням нормативних недоліків та технічних недоліків; запровадити застосування єдиної системи рахунків для сплати податків і зборів чи інших платежів, що базується на досвіді країн-членів ЄС у цій галузі; вжити заходів щодо звернення за допомогою до населення України у боротьбі зі схемами ухилення від сплати ПДВ; посилити процедуру перевірки засновників при реєстрації нових компаній [67, с. 10].

Щодо платників саме ПДВ, то в науковій літературі існують різні точки зору вчених щодо поняття, особливостей та класифікації даних суб'єктів.

На думку М. Кучерявенка досить багато проблем та помилок, спричинених саме тим, що не надзвичайно важливо розуміти непряме оподаткування різниці між особою, яка фактично сплачує податок (платником податку), та особою, яка сплачує податкове зобов'язання за його сплату [57, с. 362].

Такої ж позиції дотримується М. Ярош, характеризуючи ознаки непрямого оподаткування, визначаючи існування носія податку, що юридично не визначений як учасник податкових відносин, але, де-факто, частково виступає носієм податкового тягара [68, с. 6].

Вчений С. Осадчий також наголошує про доцільність запровадження у вжиток терміну «суб'єкт оподаткування» ПДВ, визначивши його як особу, яка реально несе на собі тягар оподаткування, тобто кінцевий споживач [69, с. 12].

На думку В. Гусевої: «Правовий статус платника непрямого податку (формального платника) характеризується як статус посередника між державою, що отримує кошти від сплати такого податку і споживачем товарів, робіт, послуг (реального платника), який і виступає особою, що надає кошти в рахунок податкового зобов'язання» [70, с. 5]. Ще однією класифікацією, широко пропонованою у науковій літературі, є поділ платників на юридичних та фактичних. Однак, необхідно зазначити про те, що такий підхід є суто теоретичним, адже існування фактичного платника законодавцем не передбачено, а стаття 15 ПК України [71] передбачає лише юридичного платника. Більш того, поняттю «платник податків» співвідноситься визначення податкового обов'язку, закріплене в ст. 36 ПК України, що визначається як обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та сплатити суму податку та збору в порядок і строки, визначені ПК України та законами з питань митної справи.

Науковці також зауважують про те, що фактично споживач (покупець товарів, робіт та послуг) не бере участі у процесі адміністрування ПДВ, більш того, він і не має організаційних чи правових засобів для цього, тому закріплення правового

статусу юридичного платника ПДВ саме за продавцем товарів (робіт, послуг) є цілком виправданим. Виключенням з даного правила можемо вважати лише останніх споживачів, що водночас підпадають під перелік осіб, які вказані в ст. 180 ПК України, тобто в цій особі відбувається співпадіння реального та формального платника ПДВ [72, с. 66].

С. Пирога також пише, що головним недоліком системи оподаткування ПДВ в Україні є запроваджені нормами ПК України податкові правовідносини між платниками податку внаслідок неналежного розмежування формального (тобто посередника між носієм податку і бюджетом) і реального платника ПДВ, за рахунок коштів якого сплачується податок [73, С. 15].

С. Осадчий обґрунтовує позицію відносно того, що при справлянні ПДВ визначення платника податку слід уточнити і додатково ввести у вжиток поняття «суб'єкт оподаткування» («носій податку»), яким є споживач, котрий при покупці товару відшкодовує податок, закладений у його вартість. При цьому, платником податку буде особа, яка відповідальна за перерахування цього податку до бюджету і є фактично посередником між суб'єктом оподаткування і державою [69, С. 8].

Ю. Андрійчук також вважає за доцільне законодавчо закріпити поняття «споживач» (носій податку) – фізична чи юридична особа, яка набуває товар (послугу, роботу) за ціною, до якої включається ПДВ. При цьому, як зазначає вчений, на споживача не покладається обов'язок по нарахуванню, сплаті податку в бюджет; споживач не наділяється правами, передбаченими розділом V ПК України [74, С. 10].

Здійснюючи аналіз зарубіжного досвіду, можна зазначити, що платники ПДВ у відповідності до ст. 4 Кодексу про податок на додану вартість Королівства Бельгії [75] вважається будь-яка особа, яка в рамках економічної діяльності, регулярно і самостійно, в якості основної або додаткової діяльності, переслідуючи або не ставлячи собі на меті одержання прибутку, здійснює поставки товарів і надання послуг, які визначені цим Кодексом, незалежно від місця здійснення такої економічної діяльності. Статтею 3 Закону про податок на додану вартість Республіки Болгарія [76]

оподатковуваною особою визначена будь-яка особа, яка самостійно здійснює будь-яку економічну діяльність, незалежно від її мети та результатів. Відповідно ст. 15 Закону про податок на товари та послуги Республіки Польща платниками податку є юридичні особи, організаційні структури, які не мають правосуб'єктності і фізичні особи, які самостійно ведуть господарську діяльність, незалежно від мети або результату такої діяльності [77, ст. 15]. Законом про податок на додану вартість Великого Герцогства Люксембург [78] визначено, що платником податків вважається особа, яка незалежно і регулярно здійснює операції будь-якої економічної діяльності, незалежно від цілей, результату і розташування такої діяльності. Окрім того, ст. 4 Закону про податок на додану вартість Великого Герцогства Люксембург передбачено, що платниками податку є: платник податків, який здійснює виключно поставки товарів або надання послуг, звільнені від оподаткування в межах Держави-члена, на території якого такі операції вважаються здійсненими і не дають права на відрахування; платник податків, що підлягає режиму звільнення від оподаткування малих підприємств; платник податків, що підлягає режиму оподаткування за єдиною податковою ставкою в секторі сільського господарства та лісівництва [79, ст. 4]. Закон СХХVІІ 2007 року про податок на додану вартість Республіки Угорщина [80] визначає, що платник податків - це уповноважена особа або організація, яка веде господарську діяльність від свого імені незалежно від її місця проведення, цілі і результату. Закон про податок на додану вартість Республіки Хорватія від 01.01.2015 [81] визначає, що «платником податків» в контексті цього Закону – є будь-яка особа, яка самостійно здійснює будь-яку господарську діяльність незалежно від цілей і результатів такої діяльності [58, С. 87-88].

Так, у Латвії держава поділяє платників податків на внутрішніх платників податку, платників податків інших Держав-членів і платників податку третіх держав та третіх територій. Внутрішні платники податку поділяються на зареєстрованих і незареєстрованих. Зареєстровані платники податку визначаються як платники податку, які зареєстровані в Реєстрі платників ПДВ Служби державних доходів.

Незареєстровані платники податків, в свою чергу, визначаються як платники податку, які, використовуючи встановлені законом про ПДВ права, не зареєструвалися в Реєстрі платників ПДВ Служби державних доходів [82, с. 154]. В Ірландії законодавець відрізняє поняття «платник податку» (анг. *taxableperson*) і «відповідальна особа» (анг. *accountableperson*). Поняття «платник податку» поширюється на всіх осіб, які провадять комерційну діяльність, проте поняття «відповідальна особа» – лише на осіб, які провадять оподатковувану діяльність[58, с. 113]

Як слушно зауважує Н. Аполлонова: «З економічного погляду ПДВ є достатньо складним податком через те, що базою оподаткування є вартість усіх стадій руху товарів, робіт, послуг, а це означає, що податковий тягар не залежить від кількості стадій створення вартості продукції, а оподаткуванням та сплатою податку охоплена велика кількість суб'єктів господарювання» [63, с. 8].

Характеризуючи базу оподаткування, Н. Філіппова визначає три форми ПДВ: 1) споживча – при визначенні бази оподаткування видатки на придбання основних засобів і амортизаційні відрахування вираховуються з валового доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг; 2) дохідноорієнтована – при визначенні бази оподаткування амортизаційні відрахування вираховуються із валового доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг; видатки на придбання основних засобів не можуть бути вираховані; 3) орієнтована на валову продукцію – при визначенні бази оподаткування видатки на придбання основних і амортизаційні відрахування не можуть бути вираховані із валового доходу від реалізації продукції, товарів, обіт, послуг. При цьому, на думку вказаного вченого, найпоширенішою формою є ПДВ споживчого типу, яка має переваги перед іншими формами з позиції складання бухгалтерської звітності та адміністрування її впливу на розвиток виробництва та залучення інвестицій [83, с. 7].

На думку К. Кудряшової [84, с. 17], в силу конструкції ПДВ як податку, що перекладається, із складним механізмом заліку, «нульова» ставка є єдиною

«справжньою» пільгою по цьому податку, яка означає, що платник податку не нараховує податок при реалізації товарів чи послуг, однак при цьому може здійснити залік чи відшкодувати ПДВ з бюджету за реалізованими товарами та послугами. Якщо товари і послуги, що реалізуються платником, звільняються від ПДВ, можливість одночасно зарахувати ПДВ, що був сплачений по набутих у зв'язку з неподаткованою різницею товарах и послуга, не надається. Податок покладається на юридичного платника, а пільги по ПДВ є зразком законодавчого закріплення «зворотного» перекладення.

А. Кулай зазначає, що аналіз структури гармонізації оподаткування ПДВ як основного джерела доходів від непрямого оподаткування показує, що країни з високорозвиненою економікою (Німеччина, Данія, Австрія, Швеція, Люксембург) застосовують більші ставки, обмежуючи при цьому кількість додаткових. І, навпаки, використання численних додаткових ставок та їх часта зміна є дестабілізуючим фактором для великої кількості товаровиробників. Головне, що понижена ставка виступає пільгою з оподаткування й такою собі гаванню для пом'якшення фіскального тиску з елементами шахрайства. Експерти Євросоюзу порушують питання застосування коридору ставок із можливим поетапним підвищенням нижньої межі з 15 до 17 %, у якій працюють усі країни ЄС, крім Люксембурга. Запровадження коридору ставок замість пропонованих багатьма науковцями і практиками єдиної уніфікованої ставки ПДВ створює умови для збереження фіскальної самостійності країн-членів і здорової податкової конкуренції внутрішнього ринку [85, с. 103].

На думку Ю. Андрійчук, причини, які призводять до проблем у сфері відшкодування ПДВ, поділяються на: 1) соціально-економічні; 2) нормативно-правові; 3) морально-психологічні; 4) організаційні. До шляхів вирішення проблем, пов'язаних із відшкодуванням ПДВ, учений пропонує віднести: здійснення моніторингу надходження і відшкодування цього податку, контроль тенденцій і причин несвоєчасного й незаконного відшкодування ПДВ, фактів реєстрації фіктивних підприємств; постійне удосконалення комплексу заходів, спрямованих на

недопущення зростання бюджетної заборгованості з ПДВ, попередження незаконно заявленого відшкодування ПДВ та заходів взаємодії у контрольно-перевірній діяльності контролюючих органів [74, с. 18-19].

Як зазначають К. Безверхий та О. Юрченко, сама процедура відшкодування ПДВ у теорії уявляються доволі простою та швидкою. Втім, у практичній діяльності є два величезних камені спотикання: підтвердження сум контролюючими органами до відшкодування та перерахунок казначейською службою коштів на рахунок платника податків [86, с. 14].

О. Оксенюк вважає, що з метою вирішення проблем відшкодування ПДВ держава повинна здійснювати ефективну регуляторну політику. На думку вченого, слід встановити жорсткі обмеження, які, з одного боку, визначатимуть низку вимог щодо права на податковий кредит, з іншого – зобов'язують уряд безумовно і оперативно відшкодовувати підтверджений обсяг ПДВ [87, с. 184].

На нашу думку, систему пільг для малого бізнесу доцільно будувати за запропонованою М. Римаром схемою: а) пільги за непрямими податками не надаються; ПДВ, акцизи, мита мають сплачувати всі на рівних умовах, інакше більшість структур малого бізнесу втягуватимуться у фіктивні схеми, а бюджет недержуватиме значні суми доходів; б) доходи, що залишаються в розпорядженні структур малого бізнесу після виплати заробітної плати на рівні не менше прожиткового мінімуму і сплати соціальних податків, повністю або частково звільняються від податків (це положення в частині заробітної плати може не поширюватися на малі підприємства, де зайняті виключно члени однієї сім'ї, без права залучення працюючих зі сторони); в) додатково отримані доходи слід спрямувати на розширення підприємницької діяльності, придбання нового обладнання, техніки та відповідної нерухомості [88, с. 21].

Зростання податку на додану вартість (ПДВ) є безпрецедентним податковим явищем. Історія оподаткування не виявляє жодного іншого податку, який охопив би світ за тридцять років, від теорії до практики, включаючи науковців, які колись

зневажали, та країни, які колись відхиляли його. Це вже не податок, пов'язаний виключно з Європейським Співтовариством (ЄС). Зараз кожен континент використовує ПДВ, і з кожним роком нові країни вводять його.

Додана вартість - це вартість, яку виробник (будь то виробник, дистриб'ютор, рекламний агент, перукар, фермер, тренер скакових коней чи власник цирку) додає до своєї сировини або закупівлі (крім робочої сили) перед продажем нового або вдосконаленого продукту або обслуговування. Тобто закупляються вкладені матеріали (сировина, транспорт, оренда, реклама тощо), людям платять заробітну плату, щоб вони працювали над цими затратами, і коли продається кінцевий товар чи послуга, залишається деякий прибуток. Отже, на додану вартість можна дивитись з адитивного боку (заробітна плата плюс прибуток) або з субтрактивного (вихід мінус вхідні матеріали).

Якщо звести до єдиного знаменника всі вищенаведені характеристичним податку на додану вартість, то, ми вважаємо, можна виокремити наступні його характеристики:

1. ПДВ є формою непрямого оподаткування. Він нараховується на вартість імпорту, але не нараховується на вартість експорту.

Це всеосяжний податок, що накладається за стандартизованими і чітко регламентованими ставками.

2. ПДВ є податком на широкій основі, оскільки він охоплює додану вартість до кожного товару(послуги) на всіх етапах виробництва та розподілу. Це стосується всіх видів товарів.

3. ПДВ базується на принципі доданої вартості. Додану вартість можна отримати або шляхом додавання платежів до факторів виробництва (тобто заробітної плати + орендної плати + відсотків + прибутку) або вирахування вартості вкладених ресурсів із виручки від реалізації.

4. В багатьох країнах він замінює податок з продажів, податок на готелі, податок за контрактом та податок на розваги. Це багатоточковий податок із продажу, який допомагає здійснити компенсацію податку, сплаченого за покупки.

5. Він базується на системі самооцінки та забезпечує можливість податкового кредиту та відшкодування податків. Це загальний податок, що справляється з усіх товарів та послуг, незалежно від того, виробляються вони місцево чи імпортуються.

6. Це дозволяє уникнути каскадного ефекту, який характерний (для прикладу) для податку з продажів, і містить ефект наздоганяння. Це податок, який передбачає участь держави у його адмініструванні в контексті її фінансової політики для стимулювання інвестицій та залучення капіталу.

До найпоширеніших способів мінімізації можна віднести: штучне формування податкового кредиту шляхом використання фіктивних банкрутств та фальшивих рахунків-фактур діючих підприємств, віртуальні фінансово-економічні операції, продаж за спрощеною системою оподаткування, фіктивний експорт [71].

З огляду на значну роботу провідних науковців та економістів, а також законодавчі ініціативи чинного уряду, концептуальні напрямки вдосконалення ПДВ з урахуванням досвіду ЄС, на наш погляд, повинні бути такими:

1. Подальше вдосконалення законодавства про ПДВ та його остаточне пристосування до вимог ЄС. Цей найважливіший напрям трансформації вітчизняної системи ПДВ повинен бути вирішальним і охоплювати діяльність уряду щодо усунення неякісних властивостей чинного законодавства, забезпечення стабільності правового поля та його систематизації в єдиному законодавчому акті, а саме ПКУ [89, с. 253]. Завершення адаптації законодавства про ПДВ до ЄС, яке Україна здійснила відповідно до Угоди про партнерство та співробітництво між Україною та ЄС [90], буде запорукою успіху майбутньої інтеграції України до європейського співтовариства.

2. Усунення неефективних пільг з ПДВ. Хоча перелік пільг в Україні є економічно та соціально виправданим, виникає питання щодо ефективності та

раціональності їх надання. Очевидно, варто перейти до практики, яка використовується в більшості європейських країн. Він полягає у зменшенні ставки ПДВ при усуненні більшості переваг.

3. Введення диференційованих ставок ПДВ. На думку експертів, такий крок у реформуванні нинішньої системи ПДВ зменшить негативний вплив високої стандартної ставки на добробут бідних. На перший погляд, ця ідея значно ускладнить адміністрування ПДВ, але насправді в Україні практика диференціації ставок використовується вже давно (існує нульова ставка ПДВ). Водночас, знижена ставка ПДВ на соціально значущі товари в Україні не приймається законодавцями. Цей крок є зайвим з точки зору як наповнення бюджету, так і соціальної справедливості. Ключовий аргумент "проти" - збільшення адміністративних витрат на нарахування та сплату ПДВ [91, с. 55]. Однак ми вважаємо, що метою державної податкової політики є виведення грошей у формі податків (зокрема, ПДВ) із приватного сектору найбільш ефективним, соціально справедливим та необтяжливим способом.

4. Забезпечення своєчасного відшкодування ПДВ та створення умов для запобігання появі нових боргів. Повнота та своєчасність відшкодування ПДВ важливі не лише для відновлення оборотних коштів підприємств, а й для підвищення міжнародного престижу України. Таким чином, створення урядом спеціального фонду, кошти якого були б враховані під час складання бюджету, могло бути використано для виконання зобов'язання щодо відшкодування лише у разі недотримання плану надходження ПДВ або перевищення фактичної суми вимог про відшкодування.

5. Удосконалення процесів адміністрування ПДВ. ЄС має автоматизовану систему обміну інформацією про ПДВ (VIES), яка спрямована на контроль фінансових потоків у внутрішніх межах Союзу. Така система дозволяє компаніям швидко отримати підтвердження ПДВ від своїх торгових партнерів та включає механізми адміністрування ПДВ для моніторингу та контролю руху товарів між країнами ЄС для виявлення податкових правопорушень. У майбутньому систему

автоматизації адміністрування ПДВ та електронної звітності в Україні слід поступово інтегрувати в європейську систему VIES, що підвищить ефективність контролю за рахунок прискорення впровадження Державної податкової служби України (ДПСУ) для перевірки точності даних про товарні потоки та ПДВ.

Таким чином, вважаємо за необхідне зазначити, що податок на додану вартість (ПДВ) - це вид непрямого податку, що справляється з товарів і послуг за додану вартість на кожному етапі циклу виробництва або розподілу, починаючи від сировини і до остаточної роздрібної закупівлі. І характерною рисою якого є те, що кінцевий споживач повинен сплатити повний ПДВ, купуючи товари, а покупці на попередніх етапах виробництва отримують відшкодування податку, який вони сплатили.

2.2. Поняття та правова характеристика акцизного податку

Поняття "акциз" має латинське походження (від "excisere", що означає відрізати, відрізати). Тобто в буквальному сенсі слова акциз - частина «відрізана» на користь держави від доходу продавця підакцизних товарів, або в перерахунку на фізичну одиницю ціни цього товару. У широкому розумінні під терміном «акциз» можна розуміти всі види податків, що впливають на формування ціни. Я . Янджунь [13, с . 55] розумів поняття акцизного збору як непрямий податок, що справляється з вітчизняних товарів.

На думку вчених, еволюцію оподаткування акцизами в Україні можна представити чотирма етапами: I етап (до 1999 р.) - акциз справляється з великого переліку високорентабельних та монопольних товарів, які раніше обкладались податком з обороту. II етап (2000-2002 рр.) - 14 умовних груп товарів були виключені зі списку підакцизних товарів. Система акцизів набула рис, характерних для оптимального оподаткування акцизів - алкогольні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти, автомобілі та ювелірні вироби залишались підакцизними. III етап (2003-2010 рр.) - ювелірні вироби виключені зі складу підакцизних товарів. Вперше в практиці оподаткування акцизним податком запроваджено змішані ставки акцизного

збору (що поєднує специфічний та адвалорний компоненти) [92, с. 116]. А V етап (з 2011 р.) - Податковий кодекс України замість акцизного збору ввів акцизний податок, зафіксував існуючі групи підакцизних товарів та відповідні ставки [93, с. 74] .

Огляд вітчизняних джерел свідчить про те, що на сьогоднішній день не існує єдиного підходу до розуміння концепції акцизного оподаткування. Так, В. Коротун [94, с. 180] під "акцизним оподаткуванням" пропонується розуміти "... оподаткування у вигляді надбавки до ціни переважної більшості або певних видів товарів, робіт чи послуг, залежно від напрямків фіскальної політики конкретної держави". І. Хлебнікова [95, с. 6-7] визначає: «Інститут оподаткування акцизами - це система правових норм, що регулюють поведінку формальних платників та фактичних носіїв акцизного податку та механізми його реалізації щодо переказу частини доходів платників податків до державного бюджету до задовольняти інтереси різних соціальних груп. економічні процеси в країні. "

Далі за значенням та розміром надходжень до зведеного бюджету України (серед непрямих податків) є акцизний збір, стягнення якого регулюється розділом VI ПКУ [71] і який є непрямим національним податком на споживання певних товарів (продукція), визначена ПКУ як підакцизна. до ціни таких товарів.

Слід зазначити, що акциз складає значну частину доходів зведеного бюджету України. Так, станом на 2020 рік надходження від акцизного податку на підакцизні товари (продукцію), вироблені в Україні, становили 55,1 млрд. Грн., Що на 16,3 млрд. Грн., Або на 42,1% більше, ніж у 2019 р. Та за рахунок збільшення виробництва деяких підакцизних товарів (зокрема, за даними ДССУ, у 2020 році порівняно з попереднім роком зросли обсяги виробництва: тютюнові вироби - на 5,8% та виноробні вироби - на 6,6%), та зміни в законодавстві. Збільшення доходів зумовлене збільшенням з 1 січня 2020 року питомої ставки акцизного податку на тютюнові вироби на 40%, на нафтопродукти - на 13%, а також зростанням гривні до євро - на 16,8 % порівняно з 2019 роком (на нафтопродукти та транспортні засоби ставка акцизу встановлена в євро) [52].

Значна кількість неякісних підакцизних товарів на внутрішньому ринку та часті випадки контрабанди цих товарів в Україну свідчать про недостатній рівень державного (у тому числі податкового) регулювання внутрішнього ринку цієї продукції. З цієї причини механізми оподаткування акцизами вимагають посиленої уваги з боку науковців, завданням яких є насамперед посилення регуляторних властивостей оподаткування акцизів та обмежень за допомогою податкових механізмів незаконного виробництва та тіньового обігу алкоголю, тютюну та інших підакцизних товарів.

В Україні оподаткування акцизним податком характеризується низкою недоліків, які знижують його фіскальну ефективність та регуляторну спроможність, незважаючи на довгу історію розвитку акцизного оподаткування. Очевидно, що чим більша група підакцизних товарів, тим більше значення має фіскальне значення акцизного податку при формуванні дохідної частини бюджетів різних рівнів.

Сьогодні в Україні, як і в багатьох інших країнах, акциз справляється з товарів, які відповідають одній або декільком з наступних характеристик. По-перше, виробництво та реалізація таких товарів перебуває під наглядом держави. По-друге, вони характеризуються нееластичним попитом на ціну. По-третє, еластичність попиту на дохід на ці товари часто перевищує одиницю. По-четверте, держава вважає, що використання цих товарів не приносить користі споживачам і, швидше за все, викликає негативні зовнішні ефекти. По-п'яте, підакцизні товари не включають предметів першої необхідності. Однак акциз, як і всі непрямі податки, збільшує ціни на відповідні товари [96, с. 114].

До недоліків адміністрування акцизного податку в останні роки в Україні слід віднести також часте і не завжди з початку календарного року збільшення його ставок. Тим не менше, питання скасування цього податку в Україні не піднімалося протягом усіх років його адміністрування, на відміну від представника універсального акцизного податку з ПДВ.

Збільшуючи ставки акцизного податку за останні роки, держава перш за все вирішує проблему наповнення дохідної частини бюджету. Адже, з одного боку, як державний регулятор відносин між платниками податків та урядом, податкова система повинна стимулювати розвиток бізнесу в країні, а з іншого - виконувати суто фінансову функцію, а саме формувати дохідну частину бюджету різних рівнів.

Таким чином, сприяючи динамічному зростанню економіки та, як наслідок, підвищенню конкурентоспроможності держави та збільшенню попиту, податкова система надає можливість отримувати дохід як державі, так і бізнесу [97, с. 252].

Збільшення ставок акцизного податку через можливе зменшення попиту на підакцизну продукцію може дещо зменшити прибуток підприємств, які сплачують цей податок. Однак, оскільки акциз є основою оподаткування ПДВ, можна очікувати незначного зменшення оборотних коштів підприємств, орієнтованих на вітчизняних споживачів.

Особливої уваги заслуговують бюджетні втрати через ухилення від сплати податків. У цьому дослідженні ми зосередимось на бюджетних втратах, що виникають внаслідок наявності неформальної чи неформальної економіки, що є однією з найбільших проблем майже всіх країн постсоціалістичного простору. На думку різних аналітиків, в Україні тіньовий сектор становить від 15% до 65% ВВП, і кожен третій громадянин країни так чи інакше пов'язаний з доходами в неформальній сфері. Окрім недоплати податків до бюджету та обов'язкових податків до позабюджетних фондів тощо, існування неформальної економіки в перспективі загрожує відмовою підприємців працювати легально. Особливо це стосується підприємств, які виробляють підакцизну продукцію, оскільки доходи від акцизного податку, мабуть, найбільше залежать від розвитку тіньового сектору [98, с. 254].

Отже, для покращення оподаткування підакцизних товарів та збільшення наповнення дохідної частини зведеного бюджету України необхідно вжити заходів щодо вилучення виробництва підакцизних товарів із неформального сектору економіки.

У контексті вищевикладеного, ми вважаємо за необхідне визначити та законодавчо закріпити поняття "акцизне оподаткування", яке в майбутньому матиме як теоретичне, так і практичне значення. Ми пропонуємо доповнити ст. 14 Податкового кодексу України, в якому зазначається наступне: «Акцизне оподаткування - законодавчо врегульований процес встановлення, внесення змін або скасування акцизного податку, визначення видів ставок та їх розмірів, відповідних об'єктів та суб'єктів оподаткування, встановлення податкові пільги та порядок їх застосування, умови сплати податків, подання податкової звітності про нарахування та сплату податку до бюджету ». [58, с. 182] .

С. Кноссен серед визначальних рис акцизного оподаткування називає: вибірковість оподаткування, дискримінацію при призначенні та, нерідко, певну форму кількісного виміру при визначенні податкового зобов'язання. Учений приходить до висновку, що акцизні системи охоплюють усі зразки податків та пов'язаних з ними зборів та зборів за тютюнові вироби, алкоголь, азартні ігри, забруднення, керування транспортними засобами та інші конкретні товари, послуги та діяльність [99, с. 2].

Переваги оподаткування акцизом А. Дмитренко та Г. Лебедик визначають: нейтральність у виборі між нинішніми та майбутніми споживачами; право на економічно активне населення порівняно з податком на прибуток; вища фіскальна ефективність, оскільки їх база менш чутлива до коливань економічних умов; можливість оподаткування доходів, які не обкладались податком на прибуток; простота адміністрування, оскільки кількість платників акцизного податку менша за кількість платників податку на прибуток; здатність регулювати споживання певних товарів [100, с. 64].

Недоліки оподаткування акцизами ці вчені виділяють: впливають на ціни; не враховують повною мірою платоспроможність споживачів, оскільки за однакових умов споживання особи можуть мати різну платоспроможність; мають більшу частку в доході бідних і тому вважаються менш справедливими; обмежити споживання, що

в довгостроковій перспективі може призвести до скорочення виробництва; зменшити обсяг доходу, який можна було б використати для заощадження; збільшити ризик тіньового обороту [100, с. 65].

Тому під оптимізацією оподаткування акцизом В. Коротун розуміє: "... це співвідношення між витратами на адміністрування акцизного оподаткування та його фіскальною вартістю для доходів бюджету на всіх рівнях, що забезпечує стійкий економічний розвиток держави" [101, стор. 185]. На думку вченого, існує певна еквівалентність між поняттями "непрямі податки" та "акцизний збір". Головною перевагою цієї групи податків є те, що їх сплата невидима для тих, хто їх фактично сплачує, а отже відсутність додаткового податкового навантаження зменшує можливість ухилення від сплати податків. Загалом, погоджуючись із цим твердженням, слід зазначити, що акцизи встановлюються державою на різні групи товарів з метою заповнення дохідної частини бюджету та покриття видаткової частини бюджету. Ось чому конкретний акцизний податок як непрямий податок має ту перевагу, що дохід від його стягнення є постійним і не залежить від фінансового стану платника податків, як це відбувається з прямими податками [101, с. 184].

У науці існує три види акцизів, які поділяються залежно від виконуваної ними функції. До першої групи належать так звані традиційні акцизи на алкоголь та тютюнові вироби. Той факт, що вони вважаються традиційними, пояснюється давністю запровадження оподаткування цих видів товарів. Доходи від цих товарних груп високі, коло виробників х відносно вузьке, і більшість категорій товарів чітко визначені. До другої групи належать акцизи на паливно-мастильні матеріали, які, крім фіскальної функції, виконують також роль плати за користування дорогами, а також спосіб виправлення негативних наслідків для навколишнього середовища. До третьої групи належать акцизи на так звані предмети розкоші (предмети розкоші) і, як правило, не мають цілеспрямованої фіскальної ролі. Більшою мірою цей вид акцизного збору призначений виконувати перерозподільну функцію, оскільки основними споживачами предметів розкоші є заможніші громадяни. Крім того, також

можна переслідувати інші цілі, такі як заохочення трудомістких галузей шляхом стягнення акцизів на капіталомістку продукцію в деяких країнах (розкішні автомобілі, електроніка тощо), заохочення місцевих галузей або покращення зовнішньоторговельного балансу шляхом стягнення акцизів разом із митами на ввезені товари [102, с. 264].

Аналізуючи зарубіжний досвід, С. Карпенко зазначає: «У країнах ЄС застосування конкретних акцизних зборів можна вважати гармонізованим лише в Австрії, Великобританії, Іспанії, Ірландії, Люксембурзі та Португалії. Інші країни розширили перелік підакцизних товарів, включаючи навіть ті негативні наслідки, вживання яких спірне - безалкогольні напої (Німеччина, Нідерланди, Швеція, Данія, Франція, Фінляндія, Бельгія), кава та чай (Німеччина, Данія), цукор, сіль, сірники, предмети розкоші тощо. Слід зазначити, що найбільша кількість підакцизних товарів серед країн ЄС існує в Данії. Розширення асортименту підакцизних товарів зумовлене насамперед фінансовими міркуваннями, зумовленими необхідністю збільшення бюджетних надходжень в умовах необхідності зменшення податкового навантаження на доходи та капітал» [103, с. 119-120].

М. Казацька зазначає, що на відміну від попередніх законодавчих актів, що регулювали справляння акцизного податку, чинний Податковий кодекс України вказує, що акцизний податок є "непрямим податком на споживання". У податковому законодавстві поняття "споживання" залишається розмитим, що, у свою чергу, уточнює зміст поняття "акцизний податок". Крім того, зазначає вчений, визначення акцизного податку як непрямого податку на споживання містить певне протиріччя з положеннями Податкового кодексу України щодо механізму акцизного податку. Таким чином, податкове законодавство загалом не пов'язує стягнення акцизного податку з фактом споживання відповідних підакцизних товарів. Натомість ключові значення мають інші події - продаж, ввезення підакцизних товарів на митну територію України тощо [104, с. 161].

У контексті викладеного вірною є думка вчених, що основною особливістю акцизів, які відрізняють їх від інших видів податків, є конкретна область застосування, тобто обсяг споживання певного товару [102, стор. 264]. Як зазначає О. Костяна: «Товари, що підлягають обкладенню акцизним податком, зазвичай відповідають одній або декільком з наступних характеристик: використання таких товарів шкодить або здоров'ю особи, яка їх споживає, або навколишньому середовищу; товари, що належать до категорії предметів розкоші; виробництво таких товарів характеризується дуже високою рентабельністю; сфера обігу товарів знаходиться під державним контролем, запобігання фальсифікаціям або незаконному обігу такої продукції є надзвичайно важливим завданням для держави »[105, с. 260].

Також, залежно від основних функцій при оподаткуванні підакцизних товарів М. Ярош виділяє їх основні групи: акцизи на тютюнові вироби та алкоголь (діють з метою здійснення фіскальної функції, а також регулювання споживання шкідливих товарів); акцизи на паливно-мастильні матеріали (призначені для збору коштів у якості плати за користування дорогами та регулювання наслідків впливу використання транспортних засобів на навколишнє середовище) [68, с. 8].

Зокрема, до підакцизних товарів в Україні належать: етиловий спирт та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво (крім квасу "живого бродіння"); тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну; рідини, що використовуються в електронних сигаретах; паливо, включаючи товари (продукти), що використовуються як паливо для заправки транспортних засобів, обладнання або пристроїв із двигунами внутрішнього згоряння із запаленням від компресії, двигунами внутрішнього згоряння із іскровим запалюванням, двигунами внутрішнього згоряння колінчастого вала та кодами, які згідно з УКТ ЗЕД не зазначені у підпункті 215.3.4 пункту 215.3 статті 215 Цивільного кодексу України (крім природного газу в газоподібному стані за кодом 2711 21 00 00 згідно з УКТ ЗЕД); Легкові автомобілі, кузови до них, причепи, мотоцикли, транспортні засоби, розраховані на перевезення 10 людей і більше транспортних засобів для перевезення вантажів; електрична енергія [71, ст. 215].

Слід зазначити, що внутрішній перелік підакцизних товарів дещо ширший за перелік, рекомендований Міжнародним валютним фондом. Так, рекомендації Міжнародного валютного фонду передбачають обмеження застосування конкретних акцизних зборів для п'яти груп товарів: алкогольних напоїв; тютюну; автомобілі; нафта та нафтопродукти; запасні частини до автомобілів [106, с. 63].

Ми поділяємо думку вчених, що розширення асортименту підакцизних товарів зумовлене насамперед фіскальними міркуваннями, необхідністю збільшення бюджетних надходжень у доцільності зменшення податкового навантаження на доходи та капітал [107, с. 199]. В контексті того, що зазначено в країнах ЄС, застосування конкретних акцизних зборів можна вважати гармонізованим лише в Австрії, Великобританії, Іспанії, Ірландії, Люксембурзі та Португалії. Інші країни розширили перелік підакцизних товарів, включаючи навіть ті негативні наслідки, вживання яких спірне - безалкогольні напої (Німеччина, Нідерланди, Швеція, Данія, Франція, Фінляндія, Бельгія), кава та чай (Німеччина, Данія), цукор, сіль, сірники, предмети розкоші тощо. Найбільша кількість підакцизних товарів серед країн ЄС - у Данії [108, с. 34].

Ставки акцизного податку бувають: адвалорними, специфічними, адвалорними та одночасно конкретними. Зазначимо, що саме визначення оптимальних ставок у системі акцизного податку залишається проблемою, яка потребує подальшого врегулювання. Серед науковців та практиків питання рівня диференціації ставок акцизного податку є дискусійним.

На думку М. Яроша, надзвичайно важливо враховувати регіональний контекст розробки акцизної політики. Враховуючи рівень ставок акцизу на тютюнові вироби та алкогольні напої у сусідніх країнах (Росія, Білорусь, Молдова), необхідно скласти графік акцизного збору з урахуванням акцизної політики регіону, щоб уникнути ризиків підробки, контрабанди та незаконного експорту підакцизні товари. з. тринадцять].

Аналізуючи європейський досвід боротьби з контрабандою тютюну, І. Хлебнікова виділяє кілька загальних напрямків в організації контрзаходів, що застосовуються державами: правові заходи; податкові заходи; система маркування тютюнових виробів для відстеження та контролю ланцюга поставок; міжвідомче регулювання тютюнової галузі, в тому числі шляхом укладання угод; створення спеціалізованих контрольних та правоохоронних структур; координація зусиль на регіональному та субрегіональному рівнях; вдосконалення системи контролю за виробництвом сигарет всередині країни шляхом запровадження електронної реєстрації промислових підприємств та ліцензування тютюнових компаній; ефективна діяльність правоохоронних органів; міжнародне співробітництво та обмін інформацією [109, с. 334].

Ми поділяємо думку вчених, що сьогодні в Україні акциз переживає чергову реформу із значно нижчими податковими ставками, ніж у ЄС, наявність проблем в адміністрації на шляху до європейської системи непрямого оподаткування [68, с. 8]. Тому основним завданням на цьому етапі є гармонізація з нормами та правилами ЄС на основі фіскальної конвергенції, в якій ключові податкові правила передбачені директивами Ради ЄС з можливістю встановлення ставок та правил збору платежів урядами ЄС та подальший перехід до уніфікації непрямих податків без обмеження прав національних урядів. Зокрема, І. Комаров [110, с. 78] вважає за доцільне запровадити в Україні за прикладом Австрії, Бельгії, Данії, Латвії, Норвегії, Фінляндії, Франції, Хорватії акцизний податок на продукти, що містять цукор, зокрема на солодкі газовані напої. Ці продукти не вважаються продуктами щоденного попиту, крім того, визнані дієтологами шкідливими, якщо їх вживати у великих кількостях. Введення акцизу на солодкі газовані напої, на думку вченого, збільшить як фіскальну, так і регуляторну роль оподаткування акцизами, оскільки допоможе зменшити споживання українцями цих продуктів.

Напрями вдосконалення оподаткування акцизами включають: адаптацію вітчизняної системи законодавчого обґрунтування збору непрямих податків до норм

та вимог ЄС у питаннях гармонізації бази та об'єктів оподаткування, термінології та податкових ставок; спрощення адміністративної системи шляхом запровадження електронної адміністративної системи та використання технологій цифрового маркування; розширення переліку підакцизних товарів та бази оподаткування; формування системи пільгового оподаткування відповідно до вимог ЄС та з метою підтримки національного виробника [111, с. 77].

Слід зазначити, що перед Україною стоїть завдання впровадження та гармонізації національного законодавства з нормами ЄС. Особливо важливим у цьому контексті є правила щодо оподаткування акцизним напоєм алкогольних напоїв, тютюнових виробів, електроенергії, маркування нафтового газу та гасу та приведення їх у відповідність з директивами Ради ЄС з метою встановлення єдиного підходу до визначення бази акцизного податку, застосування єдиних податкових умов та спрощення ведення зовнішньоекономічної діяльності. Необхідно переглянути переваги акцизного податку в напрямку наближення до стандартів ЄС та їх формування відповідно до таких векторів, як: підтримка виробництва національного продукту, що характеризується історією його виготовлення та відповідною рецептурою; підтримка дрібних виробників у галузі алкогольних напоїв, включаючи виноробів. Впровадження позитивного досвіду країн ЄС у диференціації ставок акцизного податку на паливо за певними критеріями (вміст сірки, щільність палива (важке, легке), вміст свинцю (свинцевий, неетильований бензин, вміст біокомпонентів тощо) також поліпшити якість нафтопродуктів та регулювати негативний вплив споживання нафтопродуктів на навколишнє середовище [112, с. 123].

Серед акцизів за розміром бази оподаткування виділяють дві підгрупи - універсальну та специфічну. Загалом акцизи посідають особливе місце в сучасній фінансовій науці, оскільки вони є найбільш фінансово значущими для бюджетів різних рівнів. Непрямі податки та їх складова - акцизи - є важливим інструментом

регулювання економіки будь-якої держави у галузі фінансів та найважливішим елементом фінансових відносин на всіх рівнях - держави, підприємств, громадян.

Універсальні акцизні податки справляються з усіх груп товарів (за деякими винятками), вони встановлюються для всіх галузей та сплачуються усіма споживачами. Конкретні акцизні збори обкладаються лише певними групами товарів і, як правило, їх стягнення пов'язане з необхідністю регулювання споживання певних товарів. З усіх видів акцизних зборів конкретний акцизний податок був першим непрямим оподаткуванням, коли-небудь застосовуваним людством. Основна мета введення такого податку полягає в забезпеченні надходження в казну за рахунок оподаткування окремих груп товарів [113, р 0,114].

Історично основним видом акцизного збору були конкретні акцизи, для яких об'єктом оподаткування зазвичай була вартість товарів, що мали певну особливість (тютюн, алкоголь, автомобілі) або рівень споживання яких суттєво залежав від зміни цін. Акцизний збір у межах країни, що оподатковується предметами масового споживання, випускається та продається суб'єктами господарювання [114, с .215].

Ми вважаємо за необхідне повністю підкреслити, що сьогодні асортимент підакцизних товарів неширокий і, наприклад, в Україні , включає: етиловий спирт та інші спиртові дистилятори, алкогольні напої, пиво, тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну, нафтопродукти, скрапленого газу, автомобілів, їх кузовів, причепів та напівпричепів, а також мотоциклів. Необхідно враховувати той факт, що рівень споживання підакцизних товарів у кожній країні буде різним і залежатиме насамперед від рівня життя її громадян. Високий рівень життя населення відповідно впливає на рівень споживання підакцизних товарів. Акцизні податки встановлюються державою на різні види товарів, в першу чергу для заповнення казни та покриття бюджетних витрат. У цьому випадку конкретний акцизний збір як непрямий податок має ту перевагу, що дохід від його стягнення є постійним і не залежить від фінансового стану платника податків, як це має місце при справлянні прямих податків. У разі специфічної функції регулювання акцизного податку можна

регулювати споживання товарів підакцизної групи, зміщуючи вибір споживача у бік вибору товарів, які не підакцизні. Крім того, застосовуючи диференційовані ставки, ви можете змінити структуру споживання підакцизних товарів, а використовуючи диференційовані ставки на імпорتنі та вітчизняні підакцизні товари, ви можете досягти товарних цілей, зокрема, це стосується підтримки власного виробника [115, с. 32].

Контрольна функція виявляється в тому, що при збиранні конкретного акцизного податку державні органи можуть отримати інформацію про стан виробництва підакцизної продукції. Скорочення переліку товарів, що підпадають під конкретний акцизний податок, призвело до того, що цей податок дедалі більше стає регулюючою функцією, оскільки саме завдяки йому держава намагається зменшити споживання товарів, шкідливих для людини чи природи .

Універсальні акцизи все частіше починають виконувати фіскальну функцію. Акцизний збір в Україні був введений у грудні 1991 року Законом України "Про акцизний збір", а через рік був прийнятий відповідний Декрет Кабінету Міністрів.

До прийняття Податкового кодексу застосування акцизного податку, який тоді називали акцизним збором, регулювалось великою кількістю нормативних актів, а саме: Декретом Кабінету Міністрів України "Про акцизний збір", законами України "Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби". "Про ставки акцизного збору на етиловий спирт та алкогольні напої", "Про ставки акцизного збору на тютюнові вироби", "Про ставки акцизного збору на деякі транспортні засоби та їх кузови", "Про ставки акцизного збору та ввізного мита на певні товарів (продуктів)", " Про державне регулювання виробництва та обігу етилового спирту, коньяку та фруктів, алкогольних напоїв та тютюнових виробів ", а також постанов Кабінету Міністрів України та розпоряджень ДПА України.

Акцизний податок у період його застосування в Україні мав суттєве фіскальне значення у формуванні дохідної частини бюджету країни. У 2009 році надходження

до бюджету від акцизного збору склали 18,6 млрд. грн., Що становило 11,7% загальних податкових надходжень до Зведеного бюджету України. У Податковому кодексі окремий розділ "Акцизний податок" присвячений конкретному акцизному оподаткуванню, а акцизний збір визначається як непрямий податок на споживання певних видів товарів (продуктів), визначених Податковим кодексом як підакцизний, який включений в ціні таких товарів [71] .

Податковий кодекс встановлює діючий перелік підакцизних товарів. Однак, крім цього переліку, додається скраплений природний газ, що відповідає європейській практиці та відповідає вимогам Директиви Ради 2003/96 / ЄС від 27 жовтня 2003 року (щодо реструктуризації системи оподаткування Співтовариства з енергетики продукти та електроенергія). На відміну від попередньої практики, перелік платників акцизного податку доповнюється суб'єктами господарювання, які використовують етиловий спирт у своєму виробництві за пільговими ставками (що було отримано за податковим рахунком) у разі використання такого алкоголю для інших цілей. Запропонована процедура реєстрації платників акцизного податку є кардинально новою. Таким чином, обов'язковим є надання органам ліцензування державної податкової служби за місцезнаходженням суб'єкта господарювання інформації про видачу ліцензій на операції з підакцизними товарами. Положення окремої статті систематизують підходи до визначення об'єкта оподаткування акцизним податком, а також доповнюють його оборот від реалізації раніше ввезених у пільговому режимі без сплати податку та втрачених підакцизних товарів з вини платника податків.

Перелік операцій, звільнених від акцизного податку, доповнений новими пунктами: імпорт підакцизних товарів як технічної чи гуманітарної допомоги (крім алкогольних напоїв та тютюнових виробів); операції з імпорту еталонних або випробувальних (моніторингових) зразків тютюнових виробів. Також є вигоди в оподаткуванні етилового спирту, що використовується у виробництві ліків, виноматеріалів, продуктів органосинтезу, а також у продажі автомобілів для інвалідів,

машин швидкої допомоги та для потреб підрозділів МНС та автомобілів, ввезених відповідно до міжнародних закон. використання дипломатичних та консульських установ [71].

У Податковому кодексі одна стаття визначає порядок обчислення суми податку на основі бази оподаткування та ставок акцизного податку. Крім того, уточнено процедуру застосування конкретних ставок акцизного податку, встановлених в іноземній валюті. Новим є визначення податкової бази при обчисленні суми податку у разі пошкодження, знищення або втрати підакцизних товарів з вини платника податків.

Положення Кодексу зберігають порядок нарахування податку у разі: продажу та передачі підакцизних товарів (продуктів), вироблених на митній території України; виготовлення підакцизних товарів (виробів) на давальницьких умовах; у разі ввезення підакцизних товарів на митну територію України. Також зберігаються умови звільнення від акцизного податку у разі тимчасового ввезення або переміщення підакцизних товарів через митну територію України транзитом. Загальні вимоги до процедури маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів, виробництва та продажу марок акцизного податку виробникам та імпортерам цієї продукції визначаються окремою статтею. Норми цієї статті визначають умови, коли алкогольні напої та тютюнові вироби не підлягають маркуванню, і коли ці товари з наклеєними на них печатками вважаються без маркування, та регламентує порядок повернення суми податку, сплаченого за придбання марки. процес виробництва [116, с.174].

2.3 Практика застосування податку на додану вартість та акцизного податку в країнах ЄС

Податок на додану вартість в країна ЄС.

Використання непрямих податків в характеризується в першу чергу тим, що вони становлять частку доходу не лише країн-членів ЄС, а й бюджету самого Європейського Союзу. Згідно податкового законодавства ЄС, частка доходу від

непрямих податків перераховується до консолідованого бюджету ЄС. Можна також відмітити, що деякі держави – члени ЄС використовують поняття нульової ставки оподаткування ПДВ. Так, за законодавством Польщі та Латвії, нульова ставка застосовується до спеціально визначених об'єктів оподаткування, тобто на відповідні операції нараховується ПДВ, але за нульовою ставкою [117]. Нульова ставка оподаткування ПДВ у Великобританії класифікується як окреме поняття, і законодавство визначає, що «у випадку, коли платник податку поставляє товари або послуги за нульовою ставкою, то: ПДВ не нараховується на поставку; але повинен у всіх інших відносинах розглядатися як операція, яка є об'єктом оподаткування і повинен бути рівний нулю [118]. Проте трапляються випадки, коли держави на шляху до гармонізації власного законодавства із законодавством ЄС замінювали положення про застосування нульової ставки відповідно до термінології Директиви Ради 2006/112/ЄС. Таким шляхом пішла Румунія, яка з цією метою замість поняття «нульова ставка» ввела у національне законодавство поняття «операції, звільнені від оподаткування, витрати на які можна відносити до податкового кредиту» [119].

Необхідно зазначити, що більшість держав-членів ЄС уже скористалися рекомендаціями цієї Директиви щодо розміру і диференціації ставок ПДВ. На такі ж положення щодо стягнення ПДВ орієнтуються і країни – кандидати на вступ до європейської спільноти. Наприклад, найбільш високі основні ставки ПДВ у ЄС (23-25%) у Хорватії, Швеції, Ірландії, Норвегії, Данії. У цих країнах навіть найнижчі пільгові ставки становлять 8-10%. Середнє значення основної ставки податку на додану вартість у Європі складає 20-21%. Це такі країни: Австрія, Бельгія, Болгарія, Чеська Республіка, Естонія, Франція, Латвія, Литва, Нідерланди, Словацька Республіка, Іспанія та Велика Британія. Знижені ставки у розмірі 10-12% – в Австрії, Бельгії, Латвії, Сербії, Словаччині, Чехії, Естонії. Найнижчі основні ставки в Люксембурзі – 17%, на Мальті – 18%, а також у Німеччині та на Кіпрі – 19% [120]. У період 1994—2014 рр. Бельгія, Ірландія, Греція, Угорщина, Португалія, Румунія та Велика Британія у повну міру скористалися правом мати по дві понижуючі ставки, а

Іспанія, Італія, Люксембург і Франція запровадили низькі ставки. Бельгія, Ірландія, Люксембург, Австрія та Португалія застосовують перехідні понижені ставки в діапазоні від 12 до 13,5%. Дванадцять країн, зокрема Данія, Німеччина, Австрія, Фінляндія, Швеція, Іспанія, Естонія від часу запровадження ПДВ не знижували чинні ставки оподаткування [121, с. 102]. У Румунії ПДВ має три ставки: основну – 24% і пільгові – 9% та 5%. Основна ставка застосовується на всі товари та послуги. Пільгова 9% – для книг та періодичних видань, готельних послуг й фармацевтичних препаратів, харчові продукти, безалкогольні напої та послуги громадського харчування. Порівнюючи з Україною, то можливим варіантом запозичення зарубіжного досвіду, на думку вчених О. Рєзнік та Н. Овчаренко «...стало б введення ставки 9% на харчові продукти та послуги громадського харчування. Це запровадження не тільки б збільшило попит на продукцію, але й сприяло б встановленню українськими виробниками конкурентоспроможних цін на продукцію власного виробництва» [122, с. 138-141].

Для вдосконалення вітчизняної практики застосування непрямих податків об'єктивно вимагає використання іноземного досвіду для порівняльного аналізу при порівнянні різних правил фінансового державного регулювання.

У системі фіскальних відносин вчені звертаються до вивчення зарубіжного досвіду оподаткування як джерела накопичених практичних знань. Непрямі податки становлять значну частину загальних податкових надходжень у розвинених країнах: на рівні США, за словами О. Мещерякової, їх частка не перевищує 40%, значна частина сплачується за адміністрування непрямих податків у країнах ЄС та Східної Європи Європа [123, с. 43].

Одним з найважливіших видів непрямих податків є податок на додану вартість, який часто називають "європейським податком", підкреслюючи важливість встановлення та розвитку процесу європейської інтеграції. У Європі податок на додану вартість є важливим джерелом доходів для бюджету Європейського Союзу

(сьогодні кожна держава-член перераховує 1,4% власних доходів від цього податку до зведеного «європейського» бюджету).

За результатами узагальнення наукових праць різних учених, ставки податку на додану вартість у різних країнах досить різні і залежать від загального економічного стану країни та її економічної політики. У таких країнах, як Аргентина, Бразилія, Великобританія, Данія, Фінляндія та інших, діє єдина ставка податку на додану вартість, вартість якої коливається від 3 до 28%. Найнижчі показники застосовуються в Японії - 3%, Панамі - 5%, у багатьох країнах Латинської Америки - 6-7%, Канаді - 9%, а найвищі в Болгарії - 20, Чехії, Словаччині та Норвегії - 23% , Данія - 25%. У багатьох країнах існує кілька ставок податку на додану вартість. Наприклад, у Німеччині та Нідерландах - дві, в Ізраїлі, Австрії та Іспанії - по три, у Греції, Італії, Румунії - по чотири, у Кенії, Марокко та Туреччині - по п'ять, у Бельгії - по шість [124, с . 110].

У розвинених країнах Європейського Союзу для захисту громадян з низьким рівнем доходу прийнято стандартну ставку для більшості товарів та дещо нижчу для основних продуктів харчування, книг та ліків.

Важливим аргументом на користь застосування акцизу в податкових системах розвинених країн можна вважати можливість регулювання шляхом диференціації ставок рентабельності підакцизних товарів та врахування змін, що очікуються на споживчому ринку внаслідок запровадження або збільшення ставок цього податку. Наявність притаманних позитивних рис акцизного податку визначає його досить чільне місце в податкових системах розвинених країн, досвід яких є корисним для України, особливо з огляду на обраний курс гармонізації з податковою системою Європейського Союзу.

Коротко зупинимось на аналізі такого досвіду, систематизованому на основі наукових праць різних вчених. Таким чином, у деяких країнах надходження від акцизного збору є суттєвою статтею доходів бюджету. У Польщі, Чехії та Угорщині

надходження від акцизного збору становлять 10-15% усіх податкових надходжень, у Канаді - 9,9, в Японії - 7,3, у США - 6,8% [125, с . 58] .

Що стосується співвідношення специфічних та універсальних акцизів, то в країнах Європейського Союзу зменшення частки перших як у валовому внутрішньому продукті, так і в податкових надходженнях було найшвидшим серед країн-членів Організації економічного співробітництва та розвитку. Це було зумовлено головним чином політикою, яку проводить Європейський Союз у цьому напрямку, а також набагато вищим рівнем фіскальної ефективності універсальних акцизних зборів завдяки ширшій податковій базі та набагато більшій еластичності споживання підакцизних товарів до споживчих цін та доходи.

Таким чином, можна стверджувати, що розповсюдження ПДВ в Європейському Союзі супроводжувалось значним зниженням акцизних зборів, а також, як правило, інших видів податків, включаючи митні збори. Частка митних зборів, на думку А. М. Соколовської , дуже низька у всіх розвинених країнах .

Таким чином, підсумовуючи вищевикладене, ми вважаємо за необхідне підкреслити необхідність подальших досліджень практики використання непрямого оподаткування як невід'ємної частини податкової системи на сучасному етапі. В рамках уніфікації податкового законодавства України з відповідними нормами права в країнах Європейського Союзу буде потрібно порівняльний аналіз світового опосередкованого оподаткування.

Існує обгрунтована думка, що введення спільної європейської валюти неминуче призведе до уніфікації європейської податкової системи. Законодавчі органи держав-членів ЄС постійно працюють над удосконаленням механізмів та процедур збору коштів з платників податків.

Ми проведемо порівняльний аналіз регулювання деяких видів податків у Німеччині, Франції та Великобританії. Розглянуті приклади будуть вибірковими [126, с . 67] .

Розглянемо досвід застосування в країнах з розвинутою ринковою економікою таких видів непрямих податків, як податок на додану вартість (податок з обороту) та акцизний податок .

Податок на додану вартість (ПДВ) є відносно новим інструментом фіскальної політики порівняно з іншими податками, історія яких сягає Середньовіччя. З групи ОЕСР у 1960-х роках лише невелика кількість країн використовувала такий податок. Але пізніше його поширення в розвинених країнах простежується в 70-80-ті і пізніші роки (наприклад, воно використовується в Канаді та Швейцарії вже більше десяти років). Короткострокова еволюція цього податку характеризується природною трансформацією фіскальної ролі, яка виникла в результаті бажання використовувати об'єктивні переваги ПДВ, необхідності компенсувати зменшення бюджетних надходжень при високих фіскальних потребах держави та політика уніфікації непрямого оподаткування в межах ЄС. В Європейському Союзі та ОЕСР вищі ставки використовуються здебільшого обмежено.

ПДВ відіграє значну роль, оскільки цей податок реалізує головну мету інтеграції країн - забезпечення вільного руху товарів, послуг, робочої сили та капіталу. ЄС прийняв такі схеми адміністрування ПДВ, які дозволяють точно обчислювати та відшкодовувати цей податок на товари та послуги з метою експорту. Адаптація форм та механізмів оподаткування до вимог життя відбувається частково методом спроб і помилок, а частково - на основі наукового обґрунтування напрямків вдосконалення податкової системи для забезпечення, насамперед, необхідних надходжень до бюджету. Податок на додану вартість та податок на прибуток посідають провідне місце в бюджеті (оскільки разом вони складають в середньому понад 40% доходів [127]).

Існують деякі загальні характеристики збору ПДВ у розвинених країнах. Зокрема, незважаючи на переваги об'єднання, більшість із них застосовують не одну, а кілька податкових ставок. На додаток до стандартних, знижені тарифи застосовуються на товари та послуги в соціальних та культурних цілях (це стосується

продуктів харчування, громадського транспорту, газет, журналів), а в деяких країнах - і більш високі тарифи на предмети розкоші або так звані сміттєві товари . (алкоголь, тютюн). Щодо практики запровадження знижених ставок, слід зазначити, що вони застосовуються, але не більше одного-двох і не менше 5%. Зокрема, за зниженою ставкою ПДВ оподатковуються:

- сфери та сфери діяльності, в яких важко розрахувати ПДВ (страхування, фінанси);
- товари, для виробництва яких реалізується політика державного стимулювання (видавнича справа, транспорт тощо);
- соціально значущі товари (ліки, продукти харчування, дитячий одяг).

Природно, що в контексті посилення соціальної орієнтації західноєвропейських країн останні проводять політику, спрямовану на запобігання зниженню добробуту широких верств населення шляхом оподаткування товарів та послуг для соціальних та культурних цілей за нижчими ставками. Крім того, висока ефективність роботи податкових органів, встановлений механізм збору ПДВ дозволяє країнам зменшити адміністративні витрати завдяки використанню множинних ставок ПДВ.

У середньому в групі розвинених зарубіжних країн ПДВ приносить близько 13,5% їхніх бюджетних надходжень, хоча частка цього податку коливається досить регіонально. Так, у Франції ПДВ забезпечує 45% податкових надходжень, а в Нідерландах - 24% [126, с . 75].

Таким чином, практика збору цього податку в розвинених країнах дозволяє говорити про регулярність його диференційованих ставок за умов ефективного функціонування податкової служби, надаючи перевагу соціальній ефективності податку, незважаючи на збільшення адміністративних витрат.

Існує певна різноманітність у оподаткуванні різних видів послуг. Практика звільнення від сплати ПДВ для банківської та фінансової сфери, медичних послуг, освіти, культури тощо широко поширена в країнах з розвинутою ринковою економікою.

Система управління ПДВ також відіграє значну роль. Усі країни ОЕСР вводять штрафи за затримку сплати ПДВ. Ці платежі передбачають або одноразову пеню у відсотках від податку, або базуються на щомісячному накопиченні несплаченої суми, або на поєднанні обох методів.

Таким чином, у західноєвропейських країнах закономірною стає тенденція до використання найбільш розвинених форм ПДВ та методів його обчислення [127].

Акцизний податок (акцизи) у країнах ЄС.

Роль акцизного податку в доходах бюджету поступово зростає. Останнє пояснюється тим, що за останні роки в законодавство про акцизи було внесено низку змін для гармонізації ставок акцизного податку, а також змінами в механізмі акцизного збору на алкоголь та тютюнові вироби, що дозволило державі посилити контроль за акцизами. акцизи) вважаються одним із важливих видів непрямих податків у всьому світі. Вони стягуються з певних видів товарів, незалежно від місця їх виробництва - всередині країни або за кордоном (саме це відрізняє цей вид податку від митних зборів). Акцизний податок відіграє в важливу роль в наповненні бюджетів багатьох країн ОЕСР. Але з поширенням ПДВ, значення акцизного збору зменшилось за останні 25 років. Наприклад, в 1965 році, акцизні податки становили 25% податкових надходжень ОЕСР. У 1970 р. Цей показник знизився до 20% і стабільно падав до 12% наприкінці 1980-х. Найяскравішим прикладом є Туреччина, де в 1965 р. Акцизи складали близько 53,5% податкових надходжень. До 1980 р. Ця величина зменшилася вдвічі до 25,2%, а після введення ПДВ - до 1985 р. - вдвічі. На початку 1990 - х років, акцизні податки в Туреччині становили близько 6,5% податкових доходів, а частка акцизів у відсотках від ВВП країни знизилася з 5,8% до 1,5% в період між 1965 і 1990 .

Тому в 1987 році був запропонований ряд заходів по наближенню податкових ставок ПДВ і акцизів є ЄЗ в рамках єдиного ринку. Базовий рівень ПДВ встановлюється в межах 14-20%; пільгові ставки (на їжу, ліки, книги тощо) становили - 4-9%; також були підвищені ставки на пальне, тютюн та алкоголь. У травні 1989

р. Було рекомендовано єдину ставку в 15%, що надало країнам ЄС право встановлювати власний графік. Але цей захід викликав спротив, особливо з боку тих країн, стандартні ставки яких нижче [128, с. 135].

Перш за все слід підкреслити, що майже в усіх країнах з розвинутою економікою акцизи представлені у двох формах: універсальній та специфічній. Хоча останнім часом конкретні акцизи втратили своє загальне значення у формуванні доходів бюджету, їх існування поки не викликає сумнівів. Причина полягає у відмінностях, які існують між цими двома видами акцизних зборів та визначають їх різке значення для фінансових інтересів держави та для інших економічних факторів.

В даний час асортимент підакцизних товарів у розвинених країнах неширокий. Він охоплює алкоголь, тютюн, паливо, деякі типи транспортних засобів, предмети розкоші, особливо ювелірні вироби. Зокрема, у Великобританії акцизний податок на нафтопродукти становив 13% усіх непрямих податкових надходжень, акциз на тютюнові вироби - 6,6%, на алкогольну продукцію - 5,1%. У Німеччині акцизний податок на пальне в 1993 р. становив 7,5% усіх податкових надходжень. Крім того, акцизний збір стягувався з тютюну, алкогольних напоїв, кави, шампанського. У Франції акцизи встановлюються на алкогольні напої, пиво та мінеральну воду, ювелірні вироби, деякі типи автомобілів, літаки [126, с. 81].

Хоча основною функцією акцизів є фінансова, вони також відіграють регулюючу роль. Значною мірою акцизні збори використовуються як інструмент зменшення споживання певних груп товарів (наприклад, алкоголю чи тютюну). На жаль, неможливо точно розрахувати залежність між сумою акцизного збору та фактичним споживанням, і, швидше за все, на практиці ефективність впливу акцизного збору не дуже висока.

Таким чином, можна стверджувати, що поширення ПДВ у країнах ОЕСР та ЄС супроводжувалось значним зниженням акцизних зборів, а також, як правило, інших видів податків, включаючи митні збори. Частка митних зборів дуже низька у всіх розвинених країнах.

В рамках уніфікації податкового законодавства України з відповідними нормами права в країнах Європейського Союзу буде потрібно порівняльний аналіз світового досвіду непрямого оподаткування. Ефективна діяльність держави та реалізація її основних функцій неможлива без скорегованої соціально-економічної політики, одне з провідних місць у якій належить фінансальній політиці. Накопичуючи за допомогою податкових надходжень значні фінансові ресурси, держава таким чином стимулює розвиток економічної діяльності, піклується про бідних, забезпечує трудовий потенціал і суттєво впливає на стан та розвиток науково-технічного прогресу суспільства [129, с.87].

Ця ситуація певною мірою відображає стабілізацію національної економіки, що виявляється у зростанні абсолютних сум індивідуальних доходів, зростанні заробітної плати, регулярному надходженні не тільки в приватні, але і в державні установи, організації та промисловість.

Розглянемо, наприклад, характеристики ПДВ та акцизного податку в трьох найбільш розвинених країнах Європейського Союзу.

Велика Британія.

ПДВ Стандартна ставка на початок 1998 р. Становила 17,5%. Він стягується з підприємців з оборотом понад 45 000 фунтів стерлінгів на рік. Нульова ставка встановлена для харчових продуктів, друкованих видань, ліків, дитячого одягу та взуття, енерго- та водопостачання для побутових потреб, а також для деяких операцій із золотом, цінними паперами, комунальними послугами, будівництвом та реконструкцією житла, пасажирським транспортом, страхуванням та деякі інші послуги.

Акцизні збори. Зібрані з нафтопродуктів, тютюнових виробів, алкогольних напоїв, вина, пива, сидру та ін. Від ігрового бізнесу. Ставки акцизу на деякі товари: на бензин (за 1 літр) - 0,3314 і 0,2832 фунтів. вул. ; для сигарет - 20% від роздрібної ціни плюс 52,33 фунтів стерлінгів. Ст. за 1000 штук; для алкогольних напоїв (на 1 літр чистого спирту) - 19,81 фунтів. Ст.

Німеччина.

ПДВ Стандартна ставка - 16%, знижена - 7% (для деяких сільськогосподарських продуктів, продуктів харчування, медичного обладнання, друкованих видань, пасажирського транспорту та деяких інших державних послуг). З оподаткування виключаються поштові служби, банки, страхові компанії, деякі соціальні та культурні установи, а також діяльність малого бізнесу (з оборотом до 25 євро на рік) та сільськогосподарських та лісових підприємств.

Акцизні збори. Стягується з нафтопродуктів, тютюнових виробів, алкогольних напоїв, вина, пива, мінеральної води, кави, а також зі страхових операцій, розваг та азартних ігор. Ставки акцизів на деякі товари: на бензин (на 1000 літрів) - 980 та 1080 євро, залежно від вмісту свинцю; для сигарет - 24,8% від роздрібної ціни плюс 8,3. шматок; на алкогольні напої (на 1 г чистого алкоголю) - 130 євро; для розчинної кави (за 1 кг) - 9,35 євро.

Франція.

ПДВ Стандартна ставка на початок 1998 р. Становила 20,6%; зменшено - 5,5% (на низку сільськогосподарської продукції, продуктів харчування, ліків, медичного обладнання, книг, вантажних та пасажирських перевезень, культурно-розважальних заходів, готельних послуг). Звільнено від податкових підприємств з оборотом до 70 тис. Євро на рік, а також банківської справи, фінансів, приватного викладання та медицини, сільського господарства та рибного господарства [126, с. 76-85] .

Акцизні збори. Зібрано з нафтопродуктів, електроенергії, спиртних напоїв, пива, мінеральної води, тютюну, олійних культур, круп, цукру та кондитерських виробів, сірників, запальничок, дорогоцінних металів, ювелірних виробів, творів мистецтва та антикваріату, а також страхових операцій телевізійної реклами, розваг та азартних ігор . Ставки акцизів на деякі товари та послуги: на бензин (за 1 літр) - 347,41 євро, на вино (за 1 літр чистого спирту) - від 350 до 9060 євро; для сигарет - 58,7% від роздрібної ціни; для соняшникової олії (за 1 т) - 22,5 євро; для телевізійних роликів - від 10 до 420 євро, залежно від вартості реклами.

ПДВ відіграє найбільшу роль у податковій системі ЄС. У програмі об'єднання в рамках цієї організації питання ПДВ займають одне з центральних місць. Більше того, наявність ПДВ є обов'язковою умовою членства в цій організації. І це не випадково. Ретроспективно для деяких провідних країн ЄС, таких як Франція, було характерним широке використання непрямих податків до формування Спільного ринку. Тому найбільш прийнятний варіант поступового зближення оподаткування в ЄС - і це розглядалося як одне з важливих завдань з самого початку інтеграційних процесів у Західній Європі - розглядався як спосіб формування загальної основи для непрямого оподаткування ; що стосується податків на споживання, то найважливішу роль відіграла уніфікація у використанні ПДВ. За весь період західноєвропейської інтеграції об'єднання непрямого оподаткування та особливо ПДВ пройшло довгий шлях. У більшості країн ЄС ПДВ зараз відіграє роль єдиного податку на споживання; в деяких країнах він все ще використовується паралельно з податком з продажу (наприклад, у Німеччині) [48] .

Аналіз показує, що в ЄС є досить високі ставки ПДВ. У деяких із цих країн (наприклад, Швеція, Фінляндія, Данія) ці ставки перевищують максимальні ставки, рекомендовані керівними органами ЄС (14-20% для основних товарних груп, якщо дозволяють знизити ставки для деяких видів соціально значущих товарів). Останнє свідчить про незавершеність процесу уніфікації податків у країнах ЄС, навіть у сфері непрямого оподаткування (при прямому оподаткуванні розбіжності є більш серйозними).

Для порівняння, у Росії ПДВ стає, як зазначалося вище, вирішальним податком у всій податковій системі. Більше того, ПДВ у Росії має одну принципову відмінність від західного аналога, а саме - він застосовується до багатьох грошових операцій та операцій, які в ЄС та інших західних країнах не обкладаються ПДВ (штрафи, штрафи, низка банківських операцій, багато обороту на великих підприємствах та ін.). У цьому сенсі ПДВ в Росії по суті перетворюється на податок на грошові операції, в тому числі ті, що не пов'язані з міжфірмовим оборотом на додану вартість.

Що стосується податку на додану вартість, державам-членам ЄС вдалося запровадити гармонізовану процедуру стягнення цього податку та розподілу податкових надходжень у рамках внутрішньорегіональної торгівлі в межах Союзу, а також, не в останню чергу, уніфікувати базу та механізм цього податкового інструменту. максимально допустимі ставки ПДВ. Що стосується акцизних зборів (податків), можна було встановити єдиний перелік підакцизних товарів та послуг, мінімально допустимі ставки та домовитись про порядок акцизного збору на продукцію у міжнародній внутрішньорегіональній торгівлі. Ця ситуація пов'язана насамперед із пріоритетним захистом прав людини, в тому числі у податковій сфері [127].

Реалізація практичної політики ЄС щодо гармонізації податків у державах-членах Європейського Союзу дозволяє сформулювати низку висновків на основі досвіду такої політики:

- на сучасному етапі розвитку Європейського Союзу метою органів ЄС є не вимушений перехід до єдиної податкової системи, а зближення національних податкових систем, підкорення векторів їх еволюції для поглиблення економічної інтеграції в регіон;

- гармонізація податків в рамках інтеграційного об'єднання повинна розглядатися як довготривалий процес, і активізація цього процесу в ЄС відповідала етапам формування єдиного внутрішнього ринку та створення економічного та валютного союзу держав-членів;

- держави-члени інтеграційного об'єднання можуть бути по-різному готові до зближення податкових систем (за критерієм вартості адаптації до вимог гармонізації податків ми умовно визначили в рамках ЄС дві групи держав); фактором, що перешкоджає зближенню податкових систем, можуть бути різні заходи соціально-економічного розвитку країн-учасниць інтеграції;

- основним об'єктом гармонізації податків є зближення непрямого оподаткування; зближення прямого оподаткування часто стикається з більш складними проблемами;

- специфічним інструментом гармонізації податків може бути уніфікація визначення податкової бази, механізмів обчислення та збору податкових платежів, а також встановлення мінімального та максимально допустимого рівня податкових ставок (у разі небажання держав до цілей або суб'єктивні причини встановлення єдиних податкових ставок) [130].

Якщо говорити про гармонізацію збору непрямих податків, то законодавство ЄС має свої особливості. Серед непрямих податків ПДВ, який вперше був запроваджений у Франції в 1954 році, особливо поширений в ЄС. Рада прийняла дві директиви щодо гармонізації законодавства держав-членів, що стосуються податків з обороту, що заклало основи єдиної системи податку на додану вартість. Однак ці Директиви не вирішили проблему ПДВ, оскільки все ще існують суттєві відмінності у розмірі податку, невизначеність щодо платника податків, оподатковувані операції тощо.

Шоста Директива ЄС, прийнята в 1977 році, скасувала попередні та встановила пакет єдиних правил та детальних процедур щодо об'єкта оподаткування, податкової бази, ставок, схем звільнення від сплати податків та спеціальних схем. Мовою Співтовариства всі ці правила відомі як "єдина основа оподаткування ПДВ". З метою поліпшення функціонування внутрішнього ринку та спрощення оподаткування багатьох операцій ця Директива була доповнена та змінена у 1991-1997 роках.

З метою наближення ставок ПДВ 1 січня 1993 р. В ЄС було запроваджено мінімальну стандартну ставку 15%. Крім того, ти можеш встановити одну або дві знижені ставки для певних видів товарів і послуг на рівні 5%. Насправді, стандартна ставка ПДВ коливається від 15 до 25% у країнах-членах.

Сучасна система збору ПДВ базується на принципі оподаткування товарів у країні призначення (за товари, що експортуються, вхідний ПДВ повертається). Тобто

ПДВ сплачує кінцевий споживач, а остаточну суму ПДВ справляє країна-член, в якій відбувається остаточна доставка. ПДВ є нейтральним з точки зору міжнародної конкуренції. Імпорт оподатковується в країні споживання так само, як і аналогічна вітчизняна продукція, а експорт звільняється від оподаткування податковими кредитами або поверненнями експортерам, що сплачувалося з урахуванням усіх елементів ціни експортованої продукції. Таким чином, експорт з ЄС до третіх країн та експорт з однієї держави-члена ЄС до іншої звільняється від оподаткування ПДВ [126, с. 83].

Держави-члени Європейського Союзу погодились накласти обмеження на ставки цього податку на своїх територіях, впорядкували та узгодили механізми його збору та контролю. Тим НЕ менше, питання про знаходження оптимального балансу між конкретних і універсальних податків, зокрема податку на додану вартість, акцизного податку, з точки зору їх фінансової та ринкової коригування вартості залишається актуальною. Загалом процес гармонізації ПДВ та акцизів чітко простежується у зменшенні середнього відхилення непрямих податків в ЄС. Найменші відхилення в євроні майже для всіх видів непрямих податків, з одного боку, відображають високий ступінь інтеграції економік цих країн, а з іншого боку, свідчать про те, що процес фіскальної конвергенції безпосередньо не спрямований однак на вирівнювання податкових структур вони впливають не менш як цілеспрямована гармонізація.

Аналізуючи поданий матеріал, можна зробити висновок, що в Україні є можливість запозичити зарубіжний досвід правового регулювання непрямих податків з його успішним засвоєнням у вітчизняній галузі. Крім того, такі дії будуть спрямовані на імплементацію чинного українського законодавства [130].

У кожній окремій європейській країні податкове законодавство формувалося на основі усталених правових традицій та особливостей розвитку певної фінансової системи. У міру формування спільного ринку в Європі в цих країнах сформувалася дворівнева система європейського податкового права, заснована на принципах права

ЄС. Більше того, його діяльність базується на розмежуванні податкової юрисдикції та розподілі податкових надходжень держав та громад. Тому є деякі відмінності, однак тенденція об'єднання є позитивним кроком у податковій реформі держав-членів ЄС. Такий досвід для України, як асоційованого члена, дуже важливий, і всі реформи слід проводити саме для вдосконалення нашої податкової системи та виведення її на європейський рівень.

Висновки до Розділу II.

Визначено наступне поняття податку на додану вартість (ПДВ) – це вид непрямого податку, що справляється з товарів і послуг за додану вартість на кожному етапі циклу виробництва, розподілу, реалізації чи виконання. Підсумовуючи проведені дослідження, виокремлено наступні характеристики податку на додану вартість:

- ПДВ є формою непрямого оподаткування. Він нараховується на вартість імпорту, але не нараховується на вартість експорту. Це всеосяжний податок, що накладається за стандартизованими і чітко регламентованими ставками.
- ПДВ є податком на широкій основі, оскільки він охоплює додану вартість до кожного товару (послуги) на всіх етапах виробництва та розподілу. Це стосується всіх видів товарів.
- ПДВ базується на принципі доданої вартості. Додану вартість можна отримати або шляхом додавання платежів до факторів виробництва (тобто заробітної плати + орендної плати + відсотків + прибутку) або вирахування вартості вкладених ресурсів із виручки від реалізації.
- В багатьох країнах він замінює податок з продажів, податок на готелі, податок за контрактом та податок на розваги. Це багатоточковий податок із продажу, який допомагає здійснити компенсацію податку, сплаченого за покупки.
- Він базується на системі самооцінки та забезпечує можливість податкового кредиту та відшкодування податків. Це загальний податок, що справляється з усіх товарів та послуг, незалежно від того, виробляються вони місцево чи імпортуються.
- Використання податку на додану вартість дозволяє уникнути каскадного ефекту, який характерний (для прикладу) для податку з продажів, і

містить ефект повторного накладення. Це податок, який передбачає участь держави у його адмініструванні в контексті її фінансової політики для стимулювання інвестицій та залучення капіталу.

Встановлено, що термін «акциз» за однією з версій має латинське походження (від «excisere», що в перекладі означає вирізати, відрізати). Тобто в буквальному розумінні слова, «акциз» - це частина, «відрізана» на користь держави від доходу виробника підакцизного товару, або, в перерахунку на фізичну одиницю, - від ціни цього товару. На даному етапі, акцизний податок розуміється як різновид непрямого податку, який реалізується шляхом надбавки до ціни переважної кількості або окремих видів товарів, робіт чи послуг, перелік яких встановлено податковим законодавством.

Відмічено, що основною рисою акцизів, що відрізняють їх від інших видів податків, є специфічна сфера застосування, тобто сфера споживання конкретного товару. Підакцизні товари, зазвичай відповідають одній або кільком з зазначеним характеристикам: вживання таких товарів є шкідливим або для здоров'я людини, що їх споживає, або для навколишнього середовища; такі товари належать до категорії предметів розкоші; виробництво таких товарів характеризується дуже високою рентабельністю; сфера обігу товарів перебуває під державним контролем, недопущення випадків фальсифікації або незаконного обігу такої продукції є надзвичайно важливим для держави завданням.

Охарактеризовано непрямі податки як податки без кордонів, чим аргументується доцільність дослідження їх функціонування в податкових системах інших держав. Непрямі податки становлять досить вагому частину в загальному обсязі податкових надходжень у розвинених країнах світу.

Одним із найбільш важливих видів непрямих податків є податок на додану вартість, який часто називають «європейським податком», підкреслюючи вагоме значення у встановленні та розвитку європейського інтеграційного процесу. У Європі податок на додану вартість є важливим джерелом дохідної бази бюджету

Європейського Союзу (сьогодні кожна країна-учасниця перераховує 1.4% власних надходжень від цього податку до консолідованого «європейського» бюджету).

Досліджено, що майже в усіх країнах ЄС акцизи представлені у двох формах: універсальних і специфічних. Коло підакцизних товарів у розвинених країнах нешироке. Воно охоплює алкогольні, тютюнові вироби, пальне, деякі види транспортних засобів, предмети розкоші, передусім ювелірні вироби.

В кожній окремій європейській державі податкове право формувалося на основі складених правових традицій і особливостей розвитку конкретної фінансової системи. По мірі формування в Європі загального ринку в цих державах формувалася дворівнева система європейського податкового права, в основу якої були встановлені принципи права ЄС. Причому її функціонування засноване на розмежуванні податкової юрисдикції і розділенні податкових доходів держав і Співтовариств.

РОЗДІЛ ІІІ. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

3.1 Переваги та недоліки застосування непрямих податків

В сучасному динамічному світі ефективне функціонування ринкової економіки можливе лише за умов ефективного функціонування всіх сфер її формування та функціонування. Серед основних регуляторів, які впливають на функціонування елементів ринкової економіки є податки. Саме їх вплив визначає в кінцевому результаті наскільки ефективною і розвиненою є сфера економіки як на державному, так і на міжнародному рівнях. Окрім того, не слід забувати і про те, що податки (як прямі, так і непрямі) є основним джерелом надходження коштів до бюджету.

Аналіз та співставлення переваг та недоліків прямих і непрямих податків є дуже актуальним питанням, оскільки ефективність розвитку всієї держави залежить в першу чергу від достатнього наповнення бюджету. Аналізуючи дохідні статті державного бюджету України, можна прийти до висновку, що основну частину доходу становлять саме непрямі податки. Окрім того, вони ж є і найстабільнішим видом доходів. В інтересах держави є підвищення доходів шляхом збільшення ставок непрямих податків з одного боку та недопущенням різкого зростання податкового навантаження на споживання з іншого.

Вважаємо, що дослідження даного питання є надзвичайно актуальним, оскільки для успішного застосування податків потрібно розуміти співставлення негативних і позитивних аспектів, які вони містять в собі. Саме в цьому випадку держава зможе створити ефективну податкову систему, яка буде повноцінно виконувати покладені на неї функції, при цьому не спричиняючи надмірного податкового тягара для громадян.

Перевага непрямих податків пов'язана в першу чергу з їх роллю у формуванні доходів бюджету. Однак це не говорить про те, що вони не виконують регулюючої

функції. При вмілому їх використанні, непрямі податки можуть бути ефективним засобом регулювання економіки[131, с. 96-97].

Ставлячи перед собою питання про переваги і недоліки як прямих, так і непрямих податків, ми усвідомлюємо, що здійснювати достатній аналіз можливо лише у випадку застосування обох видів. Адже існування держави, в якій податкова система функціонувала б лише на одному з двох видів податків (прямого або непрямого) по своїй суті неможливе. Обидва види мають поєднуватися в хорошій системі оподаткування.

Їх відносна важливість залежить від ряду факторів, таких як розподіл доходів, характер економічної системи, стадія економічного розвитку тощо. Отже, обговорення відносних переваг і недоліків прямих та непрямих податків є лише академічним. Це не має суто практичного значення.

Непрямі податки мають власні **переваги**:

I. Відсутність майнового цензу:

Цей вид податків оподатковує всіх, незалежно від того, що вони роблять, скільки заробляють і який розмір їх доходу чи капіталу. Прямі податки у цьому відношенні обмежені. Таким чином, за допомогою непрямих податків є змога залучити до процесу наповнення бюджету не лише багатих, а усіх громадян, незалежно від майнового цензу.

II. Зручність в адмініструванні:

Вони зручні як для платників податків, так і для держави. Безпосередні платники не відчуваю прямого податкового тягара тому що, по-перше, непрямий податок сплачується в невеликих розмірах, а, по-друге, він сплачується лише під час здійснення покупок. Але зручність ще більша завдяки тому, що податок “покритий ціною”.

Його сума вже включена в ціну і безпосередній платник не акцентує свою увагу на його сплаті. Так, наприклад, акцизний податок на тютюнові вироби не відчувається, коли він включений у ціну кожної купленої упаковки сигарет.

III. Широка база оподаткування:

Непрямі податки охоплюють дуже широкий асортимент товарів, робіт та послуг. Тоді як фінансово обтяжливі прямі податки всього лиш через одиничну сплату можуть призвести до шкідливих наслідків для соціального та економічного життя індивідуума, тоді як непрямі податки є постійними та невідчутними для кожної окремої особи, однак (в сумарному еквіваленті) є базовим джерелом доходу державного бюджету.

IV. Спрощена система сплати:

Сплата відбувається автоматично, коли товари (робота, послуги) купуються та продаються. Юридичний платник збирає податок в ході сплати ціни за товар.

V. Складність для ухилення від сплати:

Їх складно уникнути, оскільки вони є частиною готової ціни. Ухилитися від їх сплати можна лише уникнувши покупки товару, в ціну якого включається непрямий податок. Однак, на практиці все ж існують незаконні схеми уникнення від сплати непрямих податків.

VI. Стабільність:

Дохід від даних податків є відносно стабільним з року в рік, оскільки непрямими податками обкладаються речі щоденного вжитку, які мають нееластичний (постійний) попит. Непрямі податки на товари першої необхідності приносять великий дохід, тому що люди повинні купувати ці речі.

VI. Виступають в якості соціального регулятора:

Регулюючи ставки непрямих податків в залежності від об'єкту оподаткування, уряд має змогу впливати на ціну, а, отже, і на попит на ті чи інші групи товарів. Наприклад, підвищуючи акциз на тютюнові чи алкогольні вироби, уряд тим самим змушує виробників підняти ціну на вказані товари і, таким чином, знижує попит на них. З іншого боку, надавши пільгову ставку ПДВ для товарів першої необхідності, уряд зобов'язує виробників знизити ціну і збільшити попит на відповідний товар[132, с. 232].

Втім, варто відмітити, що існує і ряд недоліків, які характерні непрямим податкам. Зокрема:

I. Регресивний характер:

Непрямі податки не є справедливими. Адже сума податку є включена в ціну товару і всі повинні сплачувати за його однаковою ставкою. Незалежно від того, чи купує товар особа з високим рівнем доходу, чи з низьким, ціна на ринку однакова для всіх. Розмір непрямих податків загорнутий у ціну. Отже, платники сплачують однакову суму непрямих податків, не залежно від рівня власних доходів. Це, очевидно, несправедливо, адже у відсотковому співвідношенні до суми власних надходжень, особа з нижчим рівнем доходів віддає більшу частину власних коштів для сплати непрямих податків, ніж особа з вищим рівнем доходів. Таким чином цей вид податків має регресивний характер.

II. Невизначеність:

Не зважаючи на те, що коло об'єктів оподаткування досить широке, все ж непрямі податки, зокрема акцизи, стягуються в тому числі з предметів розкоші, нафтових продуктів, тютюну тощо. Попит на ці товари не є стабільним явищем, тому бути впевненими в розмірі доходів, неможливо. Адже стосовно товарів з еластичним попитом податок може не принести великого доходу. Податок підвищить ціну та скоротить попит. Коли річ не придбана, питання про сплату податку не виникає.

III. Надмірне підвищення цін:

Вони спричиняють зростання ціни товару, на відміну від прямих податків. Тут ще існує й інший фактор. Точну частку податку в ціні товару практично неможливо розрахувати, тому посередник(юридичний платник), як правило, стягує більше, ніж розмір податку. Цей процес є кумулятивним.

IV. Складна процедура нарахування податків від початку виробництва до готового товару:

Це в основному стосується податку на додану вартість. У зв'язку з тим, що кінцевий продукт, який споживають фактичні платники податку проходить кілька

стадій виробництва, сплата ПДВ і порядок його відшкодування створює можливість для використання незаконних схем для ухилення від сплати податку або ж збільшення суми податкового відшкодування.

V. Відсутність позитивного впливу на суспільну правосвідомість:

Ці податки не розвивають суспільної правосвідомості, оскільки платник податків в багатьох випадках навіть не знає, що в ціну, сплачену ним за придбаний товар (отримані послуги чи виконану роботу) включений непрямий податок. Тобто непрямий податок зазвичай прихований у ціні.

VI. Має частково шкідливий вплив для окремих сфер:

Непрямі податки перешкоджають окремим сферам виробництва у випадку, якщо сировина оподатковується. Адже це підвищує собівартість продукції та погіршить її конкурентоспроможність на ринку[133, с.194].

Також, важливо відмітити, що непрямі податки, особливо у випадку надмірно високих ставок, можуть стати причиною розвитку корупції. Оскільки найпростіший спосіб не виставити рахунок за продаж товару (роботи чи послуг) і отримати гроші готівкою, щоб уникнути оподаткування, все ще працює. Покупець не отримує чек (розрахунок) і оплачує готівкою без належної фіксації фінансової операції тощо, створюючи таким чином дуже великий тіньовий грошовий ринок.

У той же час неможливо абстрагуватися від недоліків, які вносить у систему оподаткування невиправдане використання непрямих податків. Основна, яка, зрештою, стала однією з основних причин критики з боку науковців та практиків, - це відсутність прямої залежності від суми доходу платників, регресивної. Маркс вважав податки на споживання податками для бідних, а тому різко засуджував їх. Групи малозабезпечених людей платять більшу частку свого доходу як податок на ціну споживчих товарів, ніж групи з високим рівнем доходу. Отже, проблема забезпечення ефективності запровадження цих податків повинна враховувати величину диференціації населення за рівнем доходів та відносну частку низькооплачуваних категорій населення [134, с. 337].

Соціальну несправедливість непрямих податків держава може певною мірою нейтралізувати, вилучивши товари першої необхідності з кола оподатковуваних податків. Але є суперечність: оскільки швидкість податкових надходжень, стабільність та рівномірність забезпечуються оподаткуванням споживчих товарів. Тому державі потрібно максимально враховувати інтереси всіх членів суспільства, прийти до компромісного розподілу податкового тягара.

У сучасних умовах вплив непрямих податків на зростання цін, крім негативу цього фактора, обґрунтовано вважається джерелом інфляційних тенденцій. На думку автора, не менш суттєвим недоліком непрямих податків слід вважати обмежені можливості їх використання для стимулювання виробництва. Деякі стимули притаманні непрямим податкам для регулювання структури споживання, але їх реалізація безпосередньо пов'язана з розробкою механізму визначення та збору. Практика переконливо показує, що регулювання споживання непрямими податками не завжди призводить лише до позитивних результатів. [135, с. 407].

Отже, аналізуючи питання переваг та недоліків непрямих податків, можна побачити, що як і кожен фінансовий регулятор, непрямі податки мають ряд позитивних та негативних якостей. Однак, однозначним залишається той факт, що існування непрямих податків є вкрай необхідним для функціонування держави. Тому, законодавцю потрібно максимально знизити прояви негативних сторін непрямого оподаткування, зокрема шляхом стабілізації податкових ставок, підвищення рівня правосвідомості населення, удосконалення системи адміністрування непрямих податків. Суспільство повинне отримати змогу всеціло усвідомлювати, що сплата податків є не тільки обов'язком, але й гарантією комфортного та безпечного життя.

Сьогодні керівники багатьох комерційних структур використовують багато способів звільнення підприємств від податків. Їх статuti часто визначають такі види діяльності, як виробництво та переробка сільськогосподарської продукції, ремонтно-будівельні роботи, озеленення та ін. Однак насправді вони здійснюють торгово-закупівельну та посередницьку діяльність, ухиляючись від сплати податків.

Труднощі з розрахунком суми податкових зобов'язань спричинені частими змінами податкового законодавства, які часто суперечливі та недосконалі. Прийняття Податкового кодексу певною мірою вдосконалило податкове законодавство та заповнило прогалини в ньому. Однак за весь період дії Податкового кодексу до нього було внесено стільки змін та доповнень, що загалом це спричинило чимало структурних та суттєвих недоліків, неоднозначність у тлумаченні його норм, що створило на практиці значні перешкоди для бізнесу та для контролюючих органів. На наш погляд, постійні зміни та доповнення у податковому законодавстві України свідчать про відсутність належної теоретичної бази та сучасної наукової методології для розуміння соціальної сутності податкових відносин та формування їх системи, суб'єктами якої має бути держава через її органи та фізичні особи - фізичні та юридичні. Крім того, недостатній рівень підготовки значної кількості працівників державних податкових органів та правоохоронних органів не дозволяє активно боротися зі зловживаннями у сфері оподаткування [131].

Наприкінці минулого століття процеси економічної глобалізації та розширення фінансових ринків, з одного боку, та зростання та інтенсифікація тіньового сектору стали суттєво помітними. У системі ринкових відносин явище ухилення від сплати податків набуло широкого поширення і стає дедалі загрозливішим, оскільки впливає не лише на податкову базу окремих країн, але і на світову фінансову систему в цілому.

З початком економічних перетворень в Україні існує нагальна потреба у розкритті та розкритті злочинів, пов'язаних із ухиленням від сплати податків. Через ухилення від сплати податків накопичуються необліковані кошти, які частково або повністю фінансують тіньову економіку.

Обсяг тіньової економіки в Україні, за деякими експертними оцінками, перевищує більшу частину валового внутрішнього продукту. Розширення тіньової економіки представляє реальну загрозу національній безпеці держави. Сьогодні існує нагальна необхідність кардинальних змін у податковій та економічній політиці, вдосконаленні законодавства.

Особливо руйнівними для бюджету є так звані «податкові діри» (неактивні фірми), на яких порушники закону штучно перекладають податкові зобов'язання.

Варто зауважити, що в нормах ПКУ немає нормативного визначення понять «податкова яма», «вигодонабувач». Але чим же тоді керуються контролюючі органи, використовуючи їх і зараховуючи платників податків до якоїсь із названих категорій? Річ у тім, що поняття «вигодонабувач», «податкова яма» і «транзитер» використовувалися у Методичних рекомендаціях № 266 , і саме там (у п.1.4) було зазначено, в якому значенні вживаються ці терміни, однак, на даний момент, цей акт втратив чинність. На сьогодні документи, з яких можна було б дізнатися, який зміст вкладають контролюючі органи в поняття «вигодонабувач», «податкова яма», визнано такими, що втратили чинність, а наказ, яким їх скасовано, не містить ані зазначених понять, ані їх визначень [136, с. 32].

В ході даного дослідження з метою аналізу було розглянуто проблему адміністрування непрямих податків, , зокрема ПДВ, в різних етапах. Такий підхід нами обумовлюється тим, що прослідковування шляхів та способів подолання найбільш вагомих недоліків в податковій сфері дає можливість формувати подальші шляхи удосконалення податкової системи з урахуванням саме вітчизняного досвіду.

Першим етапом, виокремленим нами для аналізу, визначено період до введення електронного адміністрування податку на додану вартість. В 2015 році електронне адміністрування ПДВ стало реальністю для української податкової системи. Однак, до того часу, найбільш значущою проблемою було існування так званих «податкових ям». Зарахування платників податків до «вигодонабувачів», «транзитерів» або до «податкової ями» здійснювалося на підставі критеріїв (основних і додаткових), визначених, зокрема, наказом ДПСУ від 23.04.2012 р. № 329/ДСК «Про впровадження комплексної системи запобігання та протидії процесам тінізації економіки» з урахуванням положень, встановлених як Методичними рекомендаціями № 266, так і наказом ДПАУ від 25.01.2010 р. № 34 «Про організацію комплексного відпрацювання сум податкового кредиту з податку на додану вартість».

Оскільки наказ ДПСУ від 23.04.2012 р. № 329/ДСК було видано для службового користування, платники податків не мали змоги у відкритому доступі ознайомитися з його текстом, а отже, не могли ознайомитися і з критеріями, відповідно до яких контролюючі органи формували спеціальні списки платників податків для подальшого їх відпрацювання. Проте про критерії, за якими платники податків потрапляли списків «податкових ям», можна було дізнатися з дуже цікавого документа, який містився в ресурсах Інтернету і в довідкових системах, – з Комплексної системи запобігання та протидії тінізації економіки (неофіційний текст ДПАУ від 01.07.2012 р.) з додатками 1–28.

Якщо ж звернутись до теорії податкового права, то податковими ямами вважалися підприємства, що здійснювали безтоварні угоди, і як наслідок, – оформляли документи на поставку неіснуючого товару або надання послуг (виконання робіт).

Саме поняття "Податкові ями" характеризувався, як комерційна структура, штат якої складається з однієї чи двох осіб, статутний фонд зареєстрований в незначних розмірах. Зазвичай, такі фірми спеціально створювалися фінансово-промисловими угрупованнями для реалізації схем мінімізації податків, легалізації контрабандного чи не облікованого товару. Через такі фірми підприємства реального сектора економіки, які виступали у ролі замовника, намагалися уникнути сплати податку на додану вартість (мінімізувати зобов'язання), безпідставно відшкодувати ПДВ з бюджету, "відмити" гроші та переводити їх у готівку. Зазвичай такі структури "живли" один-три місяці.

Організатори таких фірм ретельно вибудовували схеми, у яких задіювались декілька десятків фірм. По ланцюгу постачання "перекачувалмся" фінансові ресурси і "паперовий" товар. В одному з таких ланцюгів (підприємство – "податкова яма") податкові зобов'язання "випадали", тобто не відображались у податковій звітності, і ПДВ не сплачувався. Надалі грошові ресурси легалізувались.

Підприємства, які виступають контрагентами "податкових ям" мають назви "транзитери" та "вигодонабувачі".

Підприємства цього типу зазвичай не подавали податкової звітності для того, щоб уникнути можливості проведення податкових перевірок. Такі підприємства існували протягом короткого періоду. З податковими ямами податківцям боротися було дуже складно, оскільки відстежити їх можливість була лише за ланцюгом від вигодонабувачів і транзитерів, а до того часу ці підприємства вже припиняли свою діяльність.

Варто зауважити, що поняття «податкова яма» використовувалися досить активно: контролюючими органами – в актах перевірок, внутрішніх документах, інформаційних повідомленнях; органами судової влади – у судових рішеннях; суб'єктами господарювання – у договорах.

Причому другий і третій напрямки використання цих понять (органами судової влади і суб'єктами господарювання), звичайно, виступали похідними від першого. Адже, по-перше, рішення контролюючих органів, пов'язані з «податковими ямами», оскаржувалися платниками податків у судовому порядку, а по-друге, самі суб'єкти господарювання (що були платниками податків) намагалися передбачити у договорах відповідальність контрагентів за можливі негативні податкові наслідки, спричинені віднесенням контрагента до категорії «податкової ями»[137, с. 117]. Це, в свою чергу породжувало цілий ряд похідних проблем, пов'язаних з існуванням податкових ям. Це збільшення позовних проваджень, пов'язаних з органами податкового контролю, це додаткові видатки на судові витрати і т.д.

З віднесенням суб'єктів господарювання до категорій «податкова яма» контролюючі органи пов'язували наявність підстав для проведення позапланових виїзних і невиїзних документальних перевірок як самих суб'єктів господарювання – «податкових ям», так і їх контрагентів – «вигодонабувачів». Наслідком таких перевірок ставали відповідні акти перевірок, на підставі яких приймалися податкові повідомлення-рішення, якими суб'єктам господарювання донараховувалися податкові

зобов'язання з ПДВ, збільшувалися суми грошових зобов'язань з податку на прибуток, а також застосовувалися штрафні санкції. Однак, це також слугувало і підставою для зловживання своїми повноваженнями з боку органів податкового контролю.

Визначивши ланцюг операцій між суб'єктами господарювання, учасниками якого виступали так звані «податкові ями», контролюючі органи відслідковували цей «ланцюг» та визначали «вигодонабувачів» — суб'єктів реального сектора економіки, на яких фактично і покладався тягар донарахованих податкових зобов'язань.

Тож розуміння того, який саме зміст вкладали контролюючі органи у використовувані ними поняття «податкова яма», «вигодонабувач», являлося надзвичайно важливим для платників податків.

Відстежити перших двох учасників податківцям здебільшого було дуже складно. І навіть якщо вдавалося відстежити ці підприємства та їх посадових осіб — усе, що можна було їм інкримінувати — це статтю 205 КК «Фіктивне підприємництво», що мала максимальну санкцію — штраф (на даний час ця стаття декриміналізована). Оскільки самої поставки товару у цієї компанії не було, то додатково нарахувати будь-які зобов'язання податкова не могла.

Після введення електронної системи адміністрування ПДВ ця тіньова схема ухилення від сплати податку стала практично неможливою. Внаслідок чого, збільнились доходи бюджету від сплати ПДВ, та знизились видатки на виплату податкових кредитів. Це відображається в співвідношенні доходів від ПДВ до державного бюджету в 2014 році (до введення електронного адміністрування ПДВ) і в 2015 (коли система була запроваджена). Зокрема, в 2014 році, згідно даних звітності Державної казначейської служби, доходи від сплати ПДВ становили 139 млрд грн, тоді як в 2015 році цей дохід зріс до 178 млрд. грн. [52].

Однак, проблема ухилення від сплати податків в Україні набула масового характеру (за деякими оцінками 40–50% ВВП перебуває в тіні, тобто не оподатковується). За результатами проведених документальних перевірок, виявлено понад 9 тис. схем мінімізації податкових зобов'язань (у межах чинного

законодавства), умовні втрати бюджету за якими оцінюються у 36,8 млрд грн [137, с. 118].

Як уже нами зазначалося, ще в минулому ХХст. непрямі податки розглядались в більшості лише з негативної точки зору. Однак, в сучасних умовах характеризувати непрямі податки тільки як фінансовий тягар для населення – неправильно, так як такими є всі податки. Мова може йти тільки про одне: наскільки вони торкаються різних верств населення та як виконують своє призначення.

Якщо ще раз звертати увагу на переваги непрямих податків, то вважаємо, що слід, в першу чергу, пов'язувати це з їх роллю у формуванні доходів бюджету. Однак, мова не йде про те, що непрямі податки не виконують регулюючої функції. При правильному їх використанні, такі податки стають ефективним засобом регулювання економіки.

Для більш детального аналізу пропонованих питань слід враховувати такі особливості непрямих податків:

1) Непрямі податки характеризуються швидким надходженням бюджету. Зрештою, схема отримання досить проста: реалізація відбулася - ПДВ та акцизний податок перераховуються до бюджету. Це, в свою чергу, забезпечує фінансування витрат.

2) Оскільки непрямі податки охоплюють споживчі товари та послуги, існує велика ймовірність їх повного або майже повного отримання, тоді як припинення процесу споживання таких товарів і послуг неможливе.

3) Споживання більш-менш рівномірне в територіальному відношенні, і тому непрямі податки знімають напругу в міжрегіональному розподілі доходів. Якщо доходи бюджету базуються на доходах підприємств, то через нерівномірність економічного розвитку виникає проблема нерівності дохідної бази різних бюджетів. Без використання непрямих податків виникають труднощі зі збалансування місцевих бюджетів, що є важливим у поточній реформі децентралізації в Україні.

4) Непрямі податки суттєво впливають на саму державу. Використовуючи всі свої можливості та інструменти, він повинен забезпечувати певні умови для розвитку виробництва та послуг, оскільки чим більший обсяг реалізації, тим більший дохід до бюджету. Єдиною проблемою тут може бути правильний вибір товарів, що оподатковуються непрямыми податками.

5) Непрямі податки впливають на споживчий попит. Завдяки їх вмілому використанню держава може регулювати процес споживання, стримуючи його в одному напрямку та стимулюючи в іншому. Однак існують і деякі обмеження. Підвищення ставок лише на предмети першої необхідності та предметів розкоші звужує сферу непрямого оподаткування та зменшує податкові надходження в бюджет. Навпаки навіть низький рівень непрямого оподаткування товарів повсякденного попиту забезпечить державі постійний і стабільний дохід, як постійний, стабільний і мати значну державну споживання [138, с. 118].

6) Непрямі податки характеризуються такою прямо пропорційною залежністю: якщо населення зростає та його добробут - зростає дохід держави;

7) Регулювання ставок непрямих податків має стримуючий вплив на споживання товарів, шкідливих для здоров'я та моралі населення;

8) Зручність сплати непрямих податків, яка полягає в тому, що вони характеризуються близькістю до місця сплати, відсутністю втрат часу при сплаті, не є примусовими, не вимагають накопичення певних коштів.

У той же час неможливо абстрагуватися від недоліків, що вносяться до податкової системи невиправданим використанням непрямих податків. Основним, що, зрештою, стало однією з основних причин критики з боку науковців та практиків, є відсутність прямої залежності від величини доходу платників, тобто так званий регресивний характер. Маркс вважав податки на споживання податками для бідних, а тому різко засуджував їх. Групи малозабезпечених людей платять більшу частку свого доходу як податок на ціну споживчих товарів, ніж групи з високим рівнем доходу. Тому проблема забезпечення ефективності введення цих податків повинна

враховувати величину диференціації населення за рівнем доходів та відносну частку низькооплачуваного населення [138. з. 54].

Соціальну несправедливість непрямих податків держава може певною мірою нейтралізувати, вилучивши товари першої необхідності із кола оподатковуваних податків. Але є суперечність: оскільки швидкість податкових надходжень, стабільність та рівномірність забезпечуються оподаткуванням споживчих товарів. Тому державі необхідно враховувати інтереси всіх членів суспільства, прийти до компромісного розподілу податкового тягаря.

Платниками непрямих податків є продавці товарів, робіт та послуг. Ними можуть бути: особини (населення); суб'єкти; фізичні особи - суб'єкти господарювання; організації, установи, що не є суб'єктами господарювання. Населення сплачує непрямі податки з власних доходів. В результаті більше податків платять ті категорії населення, які споживають більше товарів і мають вищі доходи.

Вплив непрямих податків на фінансову діяльність суб'єктів господарювання досить складний. Останні є платниками непрямих податків, коли вони купують товари, роботи та послуги. У той же час суб'єкти господарювання, продаючи товари, роботи, послуги, як частина виручки від реалізації отримують на свої рахунки певні суми непрямих податків, сплачених покупцями (споживачами) [139, с.64]. Вплив непрямих податків на фінансову діяльність суб'єктів господарювання залежить від багатьох обставин та факторів. Вплив непрямих податків на фінансову діяльність, фінансовий стан суб'єктів господарювання залежно від сфери їх діяльності проявляється по-різному. Тому існують певні особливості впливу непрямих податків на діяльність підприємств виробничого сектору (включаючи галузь), тих, хто займається торгівлею та посередницькою діяльністю, тих, що надають послуги (включаючи фінансові).

Ще раз слід виділити таку характерну рису непрямих податків, як їх основну роль у формуванні державного бюджету. Доходи бюджету відображають економічні

відносини, що виникають між державою та підприємствами, організаціями та громадянами в процесі формування державного фонду. Формою прояву цих економічних відносин є різні види платежів підприємств, організацій та громадян до державного бюджету, мобілізовані в бюджетний фонд. Доходи бюджету, з одного боку, є результатом розподілу вартості суспільного продукту між різними учасниками процесу відтворення, а з іншого - є об'єктом подальшого розподілу вартості, зосередженої в руках держави, оскільки остання використовується для формування бюджетних коштів [140, с. 218]. І насправді непрямі податки є класичною формою стабільних платежів.

Незважаючи на критику з боку багатьох економістів, непрямі податки широко використовуються у всьому світі, оскільки за відносно простого механізму їх збирання вони забезпечують стабільні та значні доходи уряду та їх важко уникнути. Крім того, психологічно ці податки сприймаються платниками легше, ніж прямі, оскільки вони приховані в ціні товарів, робіт та послуг. Тому платник податку під час сплати не завжди усвідомлює, що він сплачує податок державі.

Однак, слід усвідомлювати також той факт, що непрямі податки можуть бути максимально ефективними лише при правильному їх поєднанні з прямими податками. Не так важливо який з двох видів матиме більшу перевагу в податковій системі країни, важливим є їх взаємодія і правильний розподіл податкового тягара на всі верстви населення, що сприятиме стабільному наповненню бюджетів усіх рівнів та економічному благополуччю держави.

3.2 Проблемні аспекти та шляхи вдосконалення правового регулювання непрямих податків в Україні з урахуванням досвіду країн ЄС.

Фінансова криза змусила країни дуже уважно поглянути на склад своїх податкових надходжень. Уряди також сперечалися щодо найкращого способу введення жорстких заходів. Зокрема, чи слід знижувати ставки податків, пов'язаних із споживанням, щоб допомогти платникам податків за рахунок збільшення наявного

доходу або збільшити для отримання вкрай необхідних податкових надходжень. Ще однією з причин, чому уряди мають сильну прихильність щодо непрямих податків, є те, що вони базуються на споживанні і, отже, є стабільним джерелом доходів.

Можливість збирати податки є основною для спроможності країни фінансувати соціальні послуги, такі як охорона здоров'я та освіта, важлива інфраструктура, така як електроенергія та дороги, та інші суспільні блага. Враховуючи величезні потреби бідних країн, цей низький рівень збору податків ставить під загрозу економічний розвиток.

Податок може бути визначений як «грошовий тягар, покладений на фізичних осіб або власників майна для підтримки уряду, платіж, який вимагає законодавча влада». Податок не є добровільним платежем чи пожертвою, а примусовим внеском, що вимагається відповідно до законодавства. Однак, основним завданням уряду будь-якої країни є формування податкової політики таким чином, щоб «тягар», який безпосередньо чи опосередковано лягає на плечі платників, був посилюючим не лише для осіб з високим рівнем доходу, але й для бідного населення.

Незважаючи на те, що уряд намагається краще узгодити політику оподаткування прибутку підприємств із сучасною діловою діяльністю, щоб отримати більше доходів, він також зосереджується на непрямих податках. Проблематика непрямих податків - включаючи ПДВ, податок на товари та послуги (GST), митні та акцизні збори - далеко не нова для світової спільноти.

Однак вона зростає, оскільки непрямі податки, які збираються від імені уряду тими, хто продає товари та послуги, забезпечує зростаючу частку державних доходів. Податкові та митні адміністрації посилюють зусилля щодо дотримання та забезпечення порядку стягнення непрямого податку, у тому числі для цифрових продуктів та послуг. Виклики та ризик суперечок у непрямому податковому просторі різноманітні, включаючи складне законодавство та різні зобов'язання щодо дотримання законодавства від країни до країни та в залежності від зміни бізнес-моделі.

Податки на споживання швидко поширилися по всьому світу. Винайдений у Німеччині та вперше запроваджений у Франції в 1954 році, сьогодні ПДВ справляється в 167 країнах від Албанії до Зімбабве. США - єдиний член ОЕСР, який не має федерального податку на додану вартість, однак 45 із 50 штатів та тисячі місцевих юрисдикцій вводять його на локальному рівні.

Поліпшення рівня збору непрямих податків стало метою урядів повсюдно. Зрештою, зниження рівня надходжень від непрямих податків може загрожувати дієздатності держави стосовно сплати рахунків, або продовження виплат відсотків за позиками, або виплати заробітних плат .

У звіті ЕУ щодо управління конфліктами щодо непрямих податків у 2015 році було виявлено, що 56 країн (із 82) здійснюють обмін інформацією про ПДВ лише з різними відомствами національних органів влади, тоді як лише 51 країна обмінюється інформацією про ПДВ / податки на товари та послуги з іншими країнами, намагаючись покращити відповідність і визначити ризик [141, с. 4].

Один із найяскравіших прикладів запобігання ухиленню від сплати ПДВ та сплати інших податків із даної групи було розпочато в Португалії. Податковий орган створив центральну базу даних моніторингу ПДВ, підключену до систем усіх компаній, що забезпечують продажі на суму понад 100 000 євро на рік. Система швидко виявила 128 000 компаній з порушеннями, а загальний дохід від податків у 2013 р. Зріс на 13%. У ресторанному секторі ПДВ зріс на 140% у період 2011–13 [142].

Але, навіть коли уряди різних країн зосереджуються на вирішенні давніх проблем у сфері непрямого оподаткування, цифрова економіка породила купу нових, особливо транскордонних викликів. І, як показує практика і динаміка розвитку світової економіки, значна частина майбутніх конфліктів виникне внаслідок цифрової ери в економіки.

Роздрібна торгівля в мережі «Інтернет» є одним із основних «тестувальників» якості адміністрування непрямих податків. Наприклад, коли інтернет-продавець не включає в ціну товару суму ПДВ, то покупець, відповідно, не сплачує його. Таким

чином продавець свідомо, а покупець несвідомо (в більшості випадків) ухиляються від сплати ПДВ. Такі дії, в результаті, завдають великого удару по дохідних статтях державного бюджету. Тому, законодавець спільно з урядом повинні працювати над створенням консенсусу щодо того, як вирішити проблемні питання непрямого оподаткування, яке все частіше стає серцем транскордонної економіки.

Також, ця тематика стає дедалі актуальнішою, оскільки країни більше покладаються на непрямі податки та зменшують свою залежність від прямих податків. Питання полягає в тому, чи координується ця увага таким чином, щоб запобігти перенапруженню транскордонних служб зі сторони непрямого оподаткування. Це, мабуть, одне з наступних серйозних питань, що постануть як щодо непрямого оподаткування, так і щодо міжнародного податкового сектора в усьому світі.

На разі, ми бачимо, що податкові реформи відбуваються. Введення системи електронного адміністрування ПДВ – це уже «крок на зустріч» європейській податковій системі. Однак, зараз на органи податкового контролю покладається не лише обов'язок остаточно і всеціло ввести таку систему, але й підтримувати її належне існування. Зокрема, провести роз'яснювальну роботу з тими, хто до цих пір стикається з проблемами в даній сфері в першу чергу – з платниками податку.

Власне, і сама процедура списання коштів з рахунків платника в даному випадку не регламентована належним чином, адже законодавство не передбачає внесення змін до Закону України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні», норми якого регулюють засади функціонування платіжних систем і систем розрахунків в Україні, закріплюючи правові механізми руху коштів в межах даних систем. Таким чином, для перерахування коштів з рахунків платника податків, контролюючий орган не видає жодного акту, який впливав би на виникнення, зміну або припинення обов'язків платника податків, тобто акту, який би підлягав оскарженню в адміністративному чи судовому порядку. Також без відповіді залишається питання, чи можливий зворотний процес: погашення боргу платника податків за рахунок інших податків за рахунок коштів у системі електронного адміністрування ПДВ, оскільки, наприклад, зміни до

статті 95 Податкового кодексу України були не радикально введені. Ця стаття передбачає продаж майна платника податків у режимі податкової застави і таким чином оперує поняттям "стягнення з банківських рахунків платника", тим самим не розмежовуючи рахунки платника в системі електронного адміністрування ПДВ від інших [143].

І таких «нюансів» в даній ситуації ще є багато, а, отже, для удосконалення правового регулювання непрямих податків ще є багато можливостей. Однозначно, те, що вже відбулось має позитивні наслідки. Введена система електронного адміністрування мінімізує прояви «податкових ям». Але це в ідеалі. А на разі, ми бачимо, що є ще багато упущень, які лише сприятимуть тіньовим схемам при сплаті ПДВ.

Що стосується акцизного податку, то тут, в першу чергу, потрібно звертатись до практики країн ЄС, адже в наведених вище фактах прослідковувались можливі варіанти реформування даного виду податку для максимально ефективного його застосування з метою наповнення державного бюджету. Законодавці повинні зрозуміти єдине правило: акциз – специфічний податок і його важливе не його сприйняття населенням, а його ефективне застосування законодавцем.

Слід зазначити, що акциз складає значну частину доходів зведеного бюджету України. Водночас, навіть після введення в дію Податкового кодексу України та внесення низки змін, пов'язаних із оподаткуванням підакцизних товарів, механізм акцизного податку має ряд недоліків, пов'язаних із збільшенням фіскальних властивостей цієї податкової форми та зменшення його регулятивного впливу на виробництво та обіг підакцизних товарів. З цієї причини сучасний порядок внутрішнього оподаткування акцизами повинен бути суттєво вдосконалений, завданням якого має бути, з одного боку, запобігання тіньовому обігу підакцизних товарів, а з іншого - забезпечення, щоб цей платіж не лише фіскальних завдань але і регулюючі функції. вдосконалення механізму збору акцизного податку має бути:

- забезпечення стабільності ставок цього платежу протягом тривалого періоду (щонайменше - 3-5 років);

- введення більш захищених від підробки акцизних марок на алкоголь та тютюнові вироби;

- розширення прав та підвищення рівня відповідальності працівників податкових та митних органів, що беруть участь у сфері контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів;

- значне збільшення переліку підакцизних товарів за рахунок ювелірних виробів, дорогих імпортованих автомобілів та інших предметів розкоші [144, с. 103-104].

Необхідність практичної реалізації реформи акцизного податку підтверджується тим фактом, що така реалізація призведе до формування прозорої та стабільної правової бази для платників податків, сприятиме забезпеченню справедливого конкурентного середовища та, водночас, збільшить доходи від цього виду непрямі податки до державного бюджету.

Сьогодні в нашій державі створено власну податкову систему, яка не є результатом копіювання досвіду інших країн. Процес імплементації норм міжнародного податкового права та податкового права ЄС до національного законодавства України проявився в низці правових актів останнього часу. Податкові норми кодифіковано в єдиний правовий акт, створено систему контролюючих органів із сучасною організаційною структурою. Однак, така податкова система має ще багато недоліків, які потребують виявлення і виправлення. Наша податкова система є ще достатньо молодою і потребує значної уваги. Однак ті кроки до її удосконалення, які вже тепер здійснюються свідчать про наявність євро інтеграційних процесів у даній сфері.

У сучасному глобалізованому світі ми можемо спостерігати різні тенденції, що ведуть до співпраці між державами. Важливою формою цієї співпраці є також економічна інтеграція, вагомим прикладом якої є інтеграція у формі ЄС.

Основою функціонування цієї інтегрованої економічної одиниці було

виконання її місії, тобто створення спільного ринку або внутрішнього єдиного ринку, що неминуче призвело до гармонізації податків, які були суттєвою перешкодою для вільного руху товарів та послуг. Ефективно функціонуючий ринок товарів та послуг на міжнародному рівні був би неможливий без заходів гармонізації, зосереджених саме на непрямих податках, адже вони посідають пріоритетне місце для забезпечення функціонуючого спільного ринку. І тенденції, які на даний час притаманні розвитку правовідносин у сфері непрямих податків обіцяють подальший прогрес в питанні гармонізації. Ідеальним результатом було б створення єдиного фіскального середовища на всій території Європейського Союзу.

З точки зору сучасного економічного розвитку, коли світова економіка переживає новий виток в своєму формуванні, а з огляду на останні події, вона перебуває в стані, близькому до критичного, важливість гармонізації податків все ще зростає. За словами Ласло Ковача, колишнього європейського комісара з питань оподаткування в ЄС, світова економічна криза представляє «нові виклики в податковій політиці» [145, с.63]. Для ефективного і швидкого виходу з економічної кризи існує потреба значних державних витрат. Однак, в результаті уповільнення економіки та торгівлі, податкові надходження до бюджетів продовжують падати в багатьох державах (як повноправних так і асоційованих членів ЄС). З метою подолання економічної кризи та стабілізації державних бюджетів з'являються нові ініціативи та пропозиції в рамках гармонізації непрямих податків, що приводить цю сферу в рух. Важливо, що в сучасному суспільстві існує можливість використовувати різні механізми і методи виходу з даної ситуації за допомогою широкого кола інструментів в сфері оподаткування (наприклад, зміни ставок ПДВ, боротьба з ухиленням від сплати податків тощо), однак правильність їх використання можна буде оцінити лише зі спливом достатнього відрізка часу. Таким чином, можна зрозуміти, що гармонізація в сфері оподаткування, власне, і є правильним напрямком виходу з кризової ситуації.

Ще одним аспектом, на який, на нашу думку, слід звернути увагу, є залежність економіки України від імпорту. Адже така залежність насправді є досить значною,

оскільки країна споживає багато імпортованої продукції, яка завозиться за «чорними» та «сірими» схемами. В цьому випадку податки та збори не сплачуються в повному обсязі під час перетину митного кордону, таким чином бюджет недоотримує значну частку доходів, які осідають в доходах імпортерів.

Важливо, що понад 96% ставок Митного тарифу України є адвалорними, що означає, що вони встановлені у відсотках до митної вартості товару. Звідси можна зробити висновок, що головним фактором, який впливає на фінансову ефективність мита (як непрямого податка), є імпорт товарів, а зокрема його вартісні показники.

Подібність темпів зростання імпорту товарів та митних зборів є цілком логічною, оскільки вартість імпорту товарів фактично є базою оподаткування податків та зборів, що стягуються митними органами. Наявність різниці між ними пояснюється, зокрема, зміною асортименту товарів, що ввозяться в Україну, що безпосередньо впливає на ставки ввізних мит [145, с. 60].

Якщо ж переходити до питання гармонізації, то у контексті податкової теорії загалом говорять про два основні підходи до міжнародної податкової системи. Це *«податкова конкуренція»* та *«гармонізація податків»*. Існує також термін *«податкова координація»* часто використовувався як проміжний етап або форму між цими категоріями. Ці підходи найчастіше застосовуються серед податкових міжнародних систем. Зрозуміло, що можна говорити про гармонізацію чи координацію податків у межах однієї держави, особливо у випадку федерації, окремі адміністративні одиниці якої мають різні податкові системи (наприклад, можна говорити про США, де більшість податків, такі як податки на споживання дизельного палива та бензину або податки з продажу та послуг, по своєму регулюються окремими штатами)[146, с. 185].

Важливо спробувати дати визначення даного поняття. Так ми вважаємо, що податкова гармонізація - це процес наближення різних державних податкових систем до єдиної спільної на основі загальних правил. Як впливає з цього, податкова гармонізація не визначається лише як процес створення єдиної податкової системи у

всіх державах, що виявили бажання здійснити гармонізацію, а являє собою наближення податкових систем з метою їх ефективної взаємодії. Вважаємо за доцільне підкреслити, що ми можемо розуміти гармонізацію податків і як процес, і як результат. Хоча гармонізація податків як процес являє собою індивідуальні засоби досягнення результату, результат вже представляє гармонізацію шляхом його здійснення - тобто в рамках законодавчих норм. В теорії податкового права присутній поділ гармонізації податкових норм на позитивну гармонізацію (наприклад, в рамках Європейського Союзу це гармонізація через накази, директиви та інші законодавчі акти) та негативну гармонізацію (на основі рішення ЄС).

Протилежним поняттям гармонізації податків є податкова конкуренція. Це розвиток державного сектору економіки різних країн в своїх відмінних системах оподаткування (особливо податкових ставок). Такий підхід спричиняє напруження між державами, адже в цьому випадку окремі держави або регіони змагаються за приріст капіталу саме на основі різних податкових ставок.

Податкову координацію можна охарактеризувати як «перший етап міжнародної конвергенції податкових систем». Вона ґрунтується насамперед на основі двосторонніх або багатосторонніх угод, метою яких є прагнення до співробітництва між податковими системами окремих країн, наприклад, шляхом боротьби з «податковими гаванями» або ухиленням від сплати податків. Податкова координація на рівні багатосторонніх міжнародних угод в даний час відбувається переважно в рамках Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР).

Європейський Союз досяг значного прогресу в галузі гармонізації податків з моменту свого створення. Римський договір, на основі якого було створено Європейське економічне співтовариство, вже містив податкові положення в частині третій, підрозділі п'ятому, главі другій. Ефективність цих положень була очевидною. Європейське економічне співтовариство, до складу якого на момент заснування входили Німеччина, Бельгія, Люксембург, Нідерланди, Франція та Італія, представляв весь Союз із бажанням створити спільний ринок відповідно до статті 2 Договору. На

момент їх створення в окремих державах-членах існували різні податкові системи, які відрізнялись як конструкцією окремих податків, так і більш високими ставками оподаткування. Цю ситуацію можна представити на основі класичного непрямого податку – ПДВ –, оскільки лише Франція на момент створення Європейського економічного співтовариства визначала цей податок як податок на додану вартість (податок, що стягується з доданої вартості виробництва). Інші держави-члени використовували кумулятивну каскадну систему податку з продажу для цілей оподаткування (на основі якої товари оподатковувались на кожному етапі виробництва або розподілу). Ця різниця становила суттєву перешкоду для створення спільного ефективного внутрішнього ринку. Різниця в податкових системах призвела до спотворення торгівлі між державами-членами та вплинула на конкуренцію між ними. І, власне, використання французького досвіду в адмініструванні ПДВ допомогло налагодити не тільки міжнародну співпрацю в рамках союзу, але й покращити внутрішньодержавні податкові системи [147, с.121].

Проблему відмінностей у податкових системах потрібно вирішити, щоб забезпечити ефективне функціонування спільного ринку товарів та послуги. Однак слід зазначити, що фіскальна зона є важливою сферою національного регулювання для більшості держав. Значення цього правового регулювання пояснюється головним чином тим, що податки становлять основну частину поточного державного бюджету кожної держави. Наприклад, у Чеській Республіці доходи від податків та зборів (за винятком страхових внесків) складають 49% усіх доходів державного бюджету, тоді як податок на додану вартість становить 15% усіх доходів державного бюджету, що, безумовно, є значною частиною [148, с. 234].

Ми поділяємо думку вчених, що до питання різниці між сучасним прямим та непрямим оподаткуванням з юридичної точки зору можна додати таку особливість, як різниця в юридичних об'єктах оподаткування (елементи податку), коли пряме оподаткування - це завжди речі або доходу, а у випадку непрямого оподаткування - операцій чи дій. При цьому, як правило, дві сторони вступають у правовідносини зі

сплати прямого податку - держава та платник, правовідносини зі сплати непрямого податку є тристоронніми. До учасників таких відносин фактично належить фактичний платник податку - споживач [139, с. 23–24].

Податкова система України характеризується переважанням непрямих податків, що певним чином компенсує бюджетні втрати внаслідок ухилення від сплати податків. У країнах з ринковою економікою це співвідношення має певні особливості. Наприклад, у США, Японії, Великобританії, Канаді переважають прямі податки (зокрема, у США вони становлять 54,7%), у Франції - непрямі (56,6%), серед яких слід назвати податки на споживання (на додану вартість, продаж та обіг), акцизи, внески підприємців до фондів соціального страхування. Німеччина та Італія мають більш збалансовану податкову структуру (частка непрямих податків у Німеччині становить 45,2%, в Італії - 48,9%) [149, с. 99].

Окремі аспекти позитивного досвіду вирішення проблемних питань з удосконалення податкових систем є в багатьох країнах світу. Розглянемо більш детально приклад оподаткування в таких країнах-членах ЄС, як Італія та Латвія. Їх позитивний досвід можна легко запозичити та адаптувати до вітчизняних умов, адже Італія та Литва є унітарними державами, як і Україна, крім того, Латвія є пострадянською країною.

Податкова система Італії досить складна й специфічна. Особливостей оподаткування дуже багато, насамперед це визначення суб'єктів оподаткування, а також того, чи є вони резидентами країни. Від цього залежить база оподаткування. Коли суб'єктом оподаткування є резидент Італії, то він сплачує податки в казну держави з усіх видів доходів (включаючи закордонні), нерезидентом – тільки з прибутку, який він отримує на території країни. Компанії-нерезиденти в Італії повинні здійснювати відрахування з чітко окресленого переліку доходів. Згідно з латвійським законодавством податки поділяються на прямі та непрямі. До прямих податків відносяться податок на прибуток підприємств, податок з доходів фізичних осіб (ПДФО), обов'язкові внески до державного соціального страхування, податок на

мікропідприємство, податок на нерухомість та солідарний податок. До непрямих відносяться ПДВ, акцизний збір, податок на електроенергію, операційний податок на транспортні засоби, податок на автомобільні компанії, мито. Окремо виділяють податок за користування природними ресурсами [150, с. 91]

Цікавим є досвід реформування податкової системи з точки зору пошуку й розробки більш ефективних методів оподаткування доходів у Чеській і Словацькій Республіках. Незважаючи на те, що оподаткування доходів у цих країнах суттєво не різниться, до змін більше схильна Словаччина, а Чехія є більш консервативною, при цьому система оподаткування у Словаччині більш ефективна й менш затратна, ніж у Чехії [151].

З цієї причини гармонізація податкового законодавства була і є дуже актуальним і, в той час, достатньо проблемним питанням, особливо для держав, які тільки планують або виявляють бажання стати членами ЄС. Адже потрібно врахувати, що даний процес може як покращити статус держави в союзі так і стати причиною зменшення частки доходів від непрямого оподаткування в державному бюджеті. Тому, розумним є рішення спочатку пройти процедуру податкової координації, для того, щоб пізніше ефективно гармонізувати вітчизняне податкове законодавство з законодавством ЄС.

В контексті євроінтеграційного вектору питання вдосконалення вітчизняної моделі розвитку непрямого оподаткування залишається особливо важливим завданням для держави, враховуючи зростаючу роль та місце непрямих податків у бюджетуванні як в Україні, так і в країнах-членах ЄС. Таким чином, національні податкові системи всіх країн-членів ЄС включають такі податки, як ПДВ та акцизний збір, які є значним джерелом доходів для більшості бюджетів. Крім того, такі елементи непрямих податків, як процедура нарахування та сплати, податкові пільги, адміністративна система також є певною мірою приблизними. Україна також зобов'язана гармонізувати своє національне податкове законодавство із законодавством ЄС відповідно до Угоди про асоціацію [152]. Ця Угода встановлює

умови для посилення економічних та торгових відносин, що призведе до поступової інтеграції України до внутрішнього ринку ЄС, у тому числі шляхом створення поглибленої та всеохоплюючої зони вільної торгівлі, як це визначено в главі IV ("Торгівля та питання, пов'язані з торгівлею", "торгівля ") Угоди.

Як зазначає С. Владика, створення механізму правового регулювання непрямого оподаткування на рівні ЄС здійснюється у процесі та за допомогою гармонізації. Враховуючи двоетапність цього процесу, гармонізація правового регулювання непрямого оподаткування в Євросоюзі – це процес формування спільних засад правового регулювання непрямого оподаткування та приведення законодавств держав-членів у відповідність до норм права ЄС. При цьому така адаптація національного податкового законодавства до європейського потребує насамперед дослідження особливостей побудови систем оподаткування держав-членів ЄС, а також провідних держав світу для їх порівняння та визначення доцільності застосування такого досвіду в Україні [153, с. 199].

Як уже відзначалося, Франція є країною, що першою серед країн ЄС запровадила ПДВ (це було здійснено ще в 1954 році), що вказує на високий рівень розвитку правового регулювання непрямих податків в цілому. Якщо більш детально підійти до розгляду непрямих податків з точки зору законодавства Франції, то слід відмітити наступні особливості. Тут стягуються такі непрямі податки, як: ПДВ; надбавка на бензин (податок забезпечує до 9% податкових надходжень до бюджету країни); акцизи на алкоголь, тютюн і сірники; збори на реєстрацію послуг, марки, операції на біржі та інші. У Франції виділяють чотири види ставок ПДВ: 20 % – основна ставка на всі види товарів і послуг; 33,33 % – гранична ставка на предмети розкоші, автомобілі, алкоголь, тютюн; 7 % – пільгова ставка на товари культурного повсякденного вжитку (книги); 5,5 % – на товари і послуги першої необхідності (продукти харчування за винятком алкоголю і шоколаду, медикаменти, житло, транспорт). Від сплати ПДВ у Франції звільняються такі види діяльності, як: медицина і медичне обслуговування; всі види страхування, лотереї, казино. Існує

також список видів діяльності, де передбачене право платника податку обирати між ПДВ і прибутковим податком: здавання в оренду приміщень для будь-якого виду економічної діяльності; фінанси і банківська справа; літературна, спортивна, артистична діяльність, муніципальне господарство [154, с. 110].

Для України цікавий досвід Франції щодо акцизного податку на напої з додаванням цукру та штучних підсолоджувачів, включаючи газовані напої, морси, ароматизовані води та "безалкогольні" напої, який був запроваджений 1 січня 2012 р. фіксована норма, незалежно від вмісту цукру. Спочатку ставка податку становила 7,16 євро за 100 літрів, але в 2015 році вона зросла до 7,53 євро. Податок справляється з виробників, переробників, імпортерів.

У Німеччині ставка ПДВ установлена у розмірі 19 та 7 %, яка застосовується на ліки та журнально-книжкову продукцію. При невеликих оборотах підприємці платять податок за 8 % ставкою або звільняються від сплати ПДВ. Від сплати ПДВ звільнені також підприємства сільського і лісового господарств, товари, що експортуються, внутрішній і міжнародний транспорт (за винятком автомобільних і залізничних перевезень і деяких внутрішніх водних шляхів) [155].

Акцизом оподатковуються тютюнові вироби, енергоносії, електроенергія, пиво, ігристі вина та проміжні продукти, спиртогорілчані вироби. До не гармонізованих акцизів належать: акцизи на каву, ядерне паливо (твели) та слабоалкогольні напої. Цікавим для України є досвід Німеччини щодо оподаткування кави, яке здійснюється з 2009 року. Відповідно до §1 розділу 1 Закону [156] податок на каву є акцизним збором у розумінні податкового кодексу. Оподаткуванню підлягають: смажена кава з кофеїном чи без; розчинна кава - це екстракти, есенції та концентрати з кави, з кофеїном чи без; товари, що містять каву - це продукти, які містять від 10 до 900 грамів кави на кілограм. Ставка податку на смажену каву в Німеччині становить 2,19 євро за кілограм, а для розчинної кави - 4,78 євро за кілограм. Суміші смаженої кави та розчинної кави обкладаються податком відповідно до типів кави, які вони містять, а саме: для товарів, що містять від 10 до 100 г смаженої кави на кілограм, 0,12 євро за

кілограм товару; для товарів, що містять більше 100 - 300 г смаженої кави на кілограм, 0,43 євро на кілограм товару; для товарів, що містять більше 300 - 500 г смаженої кави на кілограм, 0,86 євро за кілограм товару; для товарів, що містять більше 500 - 700 г смаженої кави на кілограм, 1,32 євро за кілограм товару; для товарів, що містять понад 700 до 900 г смаженої кави на кілограм, 1,76 євро за кілограм товару; для товарів, що містять від 10 до 100 г розчинної кави на кілограм, 0,26 євро на кг товару; для товарів, що містять більше 100 - 300 г розчинної кави на кілограм, 0,94 євро за 326 кілограм товару; для товарів, що містять більше 300 - 500 г розчинної кави на кілограм, 1,91 євро за кілограм товару; для товарів, що містять більше 500 - 700 г розчинної кави на кілограм, 2,86 євро на кілограм товару; для товарів, що містять понад 700 до 900 г розчинної кави на кілограм, 3,83 євро за кілограм товару [156, § 2]. При цьому платник податків подає податкову декларацію за каву, за яку податок був сплачений протягом місяця, не пізніше десятого дня місяця, наступного за формуванням податку, та обчислює сам податок. Податок сплачується 20 числа місяця, що настає після його нарахування [156, § 12].

Данія також є країною, що активно оподатковує каву. Відповідно до §11 Закону про різні податки на споживання [157] ставки податку на каву становлять від 6 до 39 шведських крон за тонну ваги, на смажену каву – від 7 до 67 шведських крон за тонну, а на екстракти кави - від 16 до 30 шведських крон за тонну ваги.

Корисним для України є досвід Фінляндії щодо оподаткування безалкогольних напоїв. Зокрема, відповідно до Закону про акцизні збори на солодощі, морозиво та безалкогольні напої від 17 грудня 2010 р. [158] до підакцизних продуктів належать: фруктові соки (включаючи виноградне сусло) та овочеві соки, неферментовані і не містять додавання спирту, містять доданий цукор чи інші підсолоджувачі (алкогольною міцністю не більше 0,5 об.%); води, включаючи мінеральні води та газовані води, що містять доданий цукор або інші підсолоджувальні речовини або ароматизовані, та інші безалкогольні напої; сидр, перрі та медовина; суміші ферментованих напоїв та суміші ферментованих напоїв та безалкогольних напоїв

(алкогольна міцність більше 0,5 об.%). При цьому застосовуються багаторівневі ставки податку залежно від вмісту цукру або його відсутності. Звільнення від оподаткування передбачено, якщо кількість продукції, виготовленої виробником для споживання протягом календарного року, становить не більше 50 000 літрів безалкогольного напою.

З вересня 2011 року Угорщина також оподатковує сіль, цукор та кофеїн у різних категоріях готових до вживання їжі, включаючи безалкогольні напої (такі як солодкі, штучно підсолоджені, енергетичні) та попередньо розфасовані солодкі підсолоджені продукти. Цілі цього податку полягають у наступному: пропаганда здорових харчових звичок шляхом розширення асортименту корисних товарів; заохочувати виробників змінювати склад своєї продукції; збільшення податкових надходжень, фінансування заходів охорони здоров'я. Податок на охорону здоров'я - це спеціальний єдиний податок, заснований на вмісті цукру, солі та метилксантину в упакованих харчових продуктах. Ставка податку становить 7 форинтів за літр для безалкогольних напоїв та 130 форинтів за кг попередньо розфасованого цукру / солоного продукту. Платники податків - це виробники [159, с. 176-177].

Наприклад, в Італії прийнята досить розгалужена система оподаткування. Ставки ПДВ також диференційовані [160]: базова ставка – 22 %; знижені ставки застосовуються у спеціальних випадках розміром 10 % (продукти харчування, водопостачання, фармацевтичні продукти, внутрішній пасажирський транспорт, сільськогосподарські товари, готельне розміщення, ресторани, збір побутових відходів), 5 % (соціальні та медичні послуги, що надаються соціальними кооперативами та їх консорціумами) і 4 % (медичне обладнання для інвалідів, книги й періодичні видання, соціальне житло, сільськогосподарські товари, соціальні послуги); експорт товарів і міжнародний транспорт оподатковуються за нульовою ставкою. Не підлягає оподаткуванню купівля-продаж акцій та облігацій, земель і діючих підприємств, кредитування. В Італії під підакцизні товари підпадають

нафтопродукти, алкогольні напої, тютюнові вироби, пластикові пляшки. Серед сфери послуг акцизи установлені на страхові операції та гральний бізнес [161, с. 123].

У Нідерландах на безалкогольні напої, продукти харчування, освітні та банківські послуги, послуги з охорони здоров'я застосовують знижені ставки ПДВ, причому саме в Нідерландах існує найбільша різниця між стандартною і зниженою ставкою ПДВ - 21 та 6 % [162].

У Великій Британії платник податків зобов'язаний зареєструватися як платник ПДВ, якщо оборот перевищує 60 тис. фунтів стерлінгів. Ставки акцизів на деякі товари: на бензин (за 1 літр) - 0,3314 і 0,2832 ф. ст.; на сигарети - 20% від роздрібної ціни плюс 52,33 ф. ст. за 1000 шт.; на спиртні напої (за 1 літр чистого спирту) - 19,81 ф. ст. [163, с. 310]. Підакцизними товарами є: вино, пиво, сидр і перрі, слабоалкогольні напої, імпорتنі композитні товари, що містять спирт, тютюнові вироби, біопаливо.

В Іспанії ПДВ оподатковуються будь-які підприємства, що продають товари або надають послуги, а також імпортні операції. Стандартною є ставка, що дорівнює 21 %. Знижені ставки встановлені для операцій із продуктами харчування (10 %), на послуги житлового будівництва, транспорту, туризму; для операцій із товарами першої необхідності (4 %); на товари і послуги, пов'язані з експортом (0 %). За підвищеними ставками оподатковуються предмети розкоші та автомобілі. Від ПДВ звільняються медичні послуги, освітні та банківські послуги, благодійність [163, с. 311]. Акцизними податками є : податок на пиво; податок на вино та зброджені напої; податок на проміжну продукцію; податок на алкоголь та вироблені напої; податок на вуглеводні; податок на тютюнові роботи, податок на електроенергію.

У Польщі акцизними товарами є: бензин, дизельне паливо, скраплені гази для приводу двигунів внутрішнього згорання, природний газ для приводу двигунів внутрішнього згорання, біокомпоненти, що складають стихійне паливо, електроенергія, етиловий спирт, пиво, вино; сигарети, легкові автомобілі [164]. Цікавим є досвід Польщі [165] щодо встановлення додаткових зборів за напої, що містять цукор та інші речовини, які використовуються для їх підсолоджувальних

властивостей, а також кофеїн та/або таурин у продуктах, готових до вживання. При цьому передбачена диференціація плати залежно від вмісту цукру в 100 мл продукту. Плата має фіксовану та змінну складову, тобто 0,50 злотих на вміст цукрів у кількості, рівній або меншій ніж 5 г у 100 мл напою, або на вміст принаймні одного підсолоджувача, у будь-якій кількості; 0,05 злотих на кожен грам цукру вище 5 г на 100 мл напою - на 1 літр напою. За напої, що містять кофеїн або таурин, стягується плата в розмірі 0,10 злотих за літр. Якщо в цьому напої міститься більше однієї речовини, яка підлягає сплаті, тобто цукор, підсолоджувальні речовини та кофеїн, плата збільшиться, а максимальна сума плати становитиме 1,2 злотих за 1 літр напою. При цьому 96,5 % надходжень від плати становлять бюджет польського фонду охорони здоров'я, а решта суми вноситься до державного бюджету. Щодо ПДВ, то у Польщі діють диференційовані ставки в розмірі 23 %, 8 %, 5 %. Ставка в розмірі 8 % встановлюється на деякі продукти харчування, певні види періодичних видань та книг. Пільгова ставка ПДВ (5 %) – на послуги готелів і ресторанів, дитячі автомобільні крісла, медичне обладнання для інвалідів, послуги зі збору побутових відходів, деякі види продовольчих товарів. При цьому в Польщі не всі господарюючі суб'єкти повинні бути платниками ПДВ. У разі якщо дохід компанії за рік не перевищує 10 тис. євро, необхідність реєстрації компанії як платника ПДВ зникає. Не потрібно платити ПДВ також при здійсненні послуг соціально-культурного призначення (охорона здоров'я, освіта) [166] .

Поступово був збільшений розмір податкових ставок ПДВ і в Чеській Республіці: мінімальна ставка ПДВ була збільшена з 5 % до 10 %, а базова – з 19 % до 21 %. На сьогодні пільгові ставки ПДВ встановлені на ті ж послуги і товари, що й в Польщі. Крім того від сплати ПДВ звільняються послуги радіо, телебачення, основні послуги пошти, послуги страхування, освіти, фінансові 330 послуги тощо. Реєструватися як платники податків ПДВ зобов'язані фірми, річний дохід яких перевищує 1 млн чеських крон або компанії, які здійснили покупки європейських країнах на суму понад 326 тис. чеських крон [167]. Акцизні збори є: податок на

мінеральне масло, податок на алкоголь, податок на пиво, податок на вино та проміжні продукти, податок на тютюнові вироби, податок на сирий тютюн [168]. Водночас у чеському податковому законодавстві є пільги, що дозволяють звільняти від оподаткування, зменшувати розмір податку або відшкодовувати податкові зобов'язання. Так, звільненню від оподаткування підлягає бензин для споживання, що містить у своєму складі не менше 4,1 % біопалива, зріджений біогаз, призначений для використання як моторне паливо, та біопаливо другого покоління, призначене для використання як моторне паливо для пілотних проектів з технологічного розвитку. Зниження розміру оподаткування можливе для газойлю, якщо суміш містить не менше 30 % метилового ефіру ріпакової олії (341 євро / 1000 л) [169, с. 127-128].

Основна перевага Естонії [170] – це система низьких податків, проста, прозора і створена для розвитку бізнесу і збільшення доходів. На сьогодні державний сектор Естонії має найменше податкове навантаження в усьому ЄС, і ця ситуація збережеться і в майбутньому [171, с. 8]. Платниками ПДВ є підприємства, оподатковувана податком частина бюджету яких не перевищує 16 000 євро за календарний рік. Цим податком обкладається ведення справ з товарами і послугами та імпорт товарів. Податкова ставка – 20 % від оподаткованої вартості. Податковий період становить один календарний місяць. Податок повністю надходить до державного бюджету. Акцизним податком обкладаються тютюнові вироби, алкоголь, паливо, енергопродукти, електроенергія, упаковки і транспортні засоби. Як пільги встановлено звільнення від акцизного оподаткування енергопродуктів, використовуваних для рибальства в територіальних водах, та зниження акцизних ставок на газойль, що має сільськогосподарське призначення, використовується для опалення і виробництва тепла або електроенергії, обслуговування залізниці та судноплавства (крім некомерційного прогулянкового судноплавства) [172, с. 128]. В Естонії акцизний податок допомагає контролювати кількість певних товарів або послуг, щоб поліпшити споживання вітчизняної продукції. Так само, як і ПДВ, акцизний податок регулюється відповідно до змін в потребі вітчизняної продукції,

збільшенням імпорту підакцизних товарів, а також змінами в ставці акцизного податку.

Як і в Україні, у Латвії ПДВ обкладаються товари та послуги, куплені або продані для використання або споживання. Податок включається в ціну товару або послуги і його сплачує кінцевий споживач, тому він вважається непрямим податком. Ставка ПДВ становить 22 %, а зменшена ставка – 10 %. Акцизний податок є одним з бюджетоутворювальних у Латвії. Його сплачують як фізичні, так і юридичні особи. Акцизний податок використовується для обмеження використання шкідливих здоров'ю товарів та наповнення бюджету. Податок обчислюється в кількості латів за одну одиницю товару або у відсотках від ціни товару. У Латвії майже на всі види енергопродуктів встановлено податкові ставки, що перевищують мінімальні розміри, визначені Директивою: на неетилований бензин (на 21 %), етилований бензин (на 8 %), зріджений газ (на 65 %), газойль та гас (на 3 %), газойль для сільського, лісового та рибного господарства (у 2,4 раза), природний газ (на 50 %). На рівні мінімальних розмірів Директиви законодавчо встановлено акцизи на важке дизельне паливо, зріджений газ для опалення, природний газ як моторне паливо, вугілля та електроенергію. Варто зауважити, що в Латвії не здійснюється продаж етилованого бензину вроздріб. Пільги встановлено на газойль (біодизель), який повністю отриманий з ріпакової олії (0 євро / 1000 л); знижено ставку на газойль, що використовується для сільського господарства та рибництва в межах встановлених лімітів (від 60 до 130 л на кожен гектар) до 50 євро / 1000 л; від оподаткування звільнено природний газ, що використовується для опалення критих ділянок землі сільськогосподарського призначення, та електроенергію, яка використовується домашніми господарствами й вироблена з використанням відновлюваних джерел енергії, а також використовується для перевезення вантажів і пасажирів [173, с. 128-129].

У Литві [174] акцизним податком обкладаються: етиловий алкоголь, неденатурований спирт і алкогольні напої, включаючи пиво; тютюн для куріння і

тютюнові вироби; кава, шоколад і продукти, що містять какао; ювелірні вироби, золото і срібло за винятком імітацій ювелірних виробів і монет; моторне пальне за винятком авіаційного пального, дизельне пальне; автомобілі як предмети розкоші; електроенергія; видання еротичного або жорстокого характеру. Акцизне оподаткування енергопродуктів та електроенергії в Литві у повну міру гармонізовано з положеннями Директиви 2003/96/ЄС. Більшість видів енергопродуктів оподатковуються за мінімальними розмірами акцизних ставок, встановленими Директивою (гас, газойль, важке дизельне паливо, природний газ, вугілля та кокс, електроенергія). Підвищені акцизні ставки встановлено на неетилований бензин (на 21 %), етилований бензин (на 37 %), зріджений газ (у 2,4 раза) та природний газ як моторне паливо (у 2,5 раза). До системи пільг з акцизного оподаткування енергопродуктів та електроенергії належать: звільнення від акцизного оподаткування або зниження ставки на бензин та газойль, якщо продукт має біологічні домішки (ставка акцизу зменшується на відсоток пропорційно частці домішок біологічного походження в продукті); звільнення від акцизного оподаткування природного газу, що використовується як моторне паливо в місцевих регулярних автобусах, та вугілля, коксу, лігніту та електроенергії, які використовуються домогосподарствами й благодійними організаціями, а також для електроенергії, виробленої з використанням відновлюваних джерел енергії [173, с. 129]. ПДВ у Литві не платять ті особи, прибуток яких від продажу товарів або надання послуг (за винятком довгострокових вкладень) не перевищує 5000 літ, без ПДВ. Особи, річний дохід яких становить від 5000 та літ 15 000 літ, можуть добровільно бути зареєстровані як платники ПДВ. Ставка ПДВ – 21 %.

Як зауважує М. Думчиков, «не у всіх державах існування податку з обороту виявилось доцільним та виправданим» [175, с. 12]. Запозичення досвіду зарубіжних держав, особливо держав-членів ЄС, щодо непрямого оподаткування є необхідним для швидкого завершення вже розпочатої податкової реформи та ефективної гармонізації національної системи оподаткування зі стандартами й вимогами ЄС.

Податкові системи зарубіжних держав, зокрема держав-членів ЄС, у більшу міру є ефективними й справедливими, оскільки дозволяють досягти всіх цільових параметрів податкових надходжень із мінімальними втратами економічної ефективності, а також створюють сприятливе податкове середовище для іноземних інвесторів. При цьому ефективність їх системи оподаткування залежить від: спрямованості податкової політики, внеску різних податків у створення валового внутрішнього продукту, економічної обґрунтованості існуючих ставок оподаткування, а також ефективності податкового адміністрування. На нашу думку, перспективним для України є запропоновано використання здобутків Німеччини та Данії щодо оподаткування кави; Польщі – щодо оподаткування акцизним податком напоїв з додаванням цукру та штучних підсолоджувачів; Угорщини – щодо оподаткування вмісту солі, цукру та кофеїну у різних категоріях їжі; Нідерландів, Швеції, Франції, Фінляндії, Бельгії – щодо оподаткування безалкогольних напоїв. Водночас результативним може бути застосування досвіду країн ЄС щодо використання диференційованих ставок ПДВ, а також диференціювання ставки акцизного збору на електроенергію відповідно до галузі споживання як у Німеччина, Данія, Чехія, Румунія, Сербія, Словаччина, Фінляндія та Іспанія).

Шляхи вдосконалення правового регулювання непрямого оподаткування в Україні на сучасному етапі

В Україні система оподаткування зазнавала постійних змін, які полягали у зміні кількості податків та зборів, їх ставок та самого порядку адміністрування. Прийняття ПК України стало позитивним кроком, проте численні реформування не забезпечили ефективності системи оподаткування, що зумовлює на сьогодні зростання податкового навантаження, тінізації прибутків і доходів суб'єктів господарювання та інших існуючих недоліків, що зумовлюють потребу їх усунення. Саме тому спробуємо визначити найбільш проблемні аспекти функціонування вітчизняної системи адміністрування непрямих податків для того, щоб в подальшому окреслити можливі напрями її правового вдосконалення шляхом подолання цих проблем.

Досліджуючи проблеми системи адміністрування непрямого оподаткування в цілому, можемо класифікувати їх на: проблеми правового характеру; проблеми організаційного характеру; проблеми економічного характеру; проблеми соціально-психологічного характеру. Проблеми правового характеру непрямого оподаткування пов'язані з дотриманням вимог податкового законодавства. Вони виникають у результаті того, що: норми податкового законодавства іноді суперечать нормам іншим нормативно-правових актів України, що створює прогалини у законі; дефініції деяких понять недосконалі або взагалі відсутні, що не дає змогу розкрити суть певних правових явищ, подій або дій; незнання платниками податків належним чином своїх прав та обов'язків зумовлює низький рівень економічної та юридичної грамотності платників; нестабільність та швидка зміна податкового законодавства, яку платник податків не встигає відстежити.

Одним з принципів податкового законодавства є принцип стабільності, який передбачає, що «зміни до будь-яких елементів податків і зборів не можуть бути внесені пізніше ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому нові правила та ставки, податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року » [30, ст. 4].

На сьогодні мають місце часті порушення цього принципу, що призводить до великої кількості помилок, труднощів та низької ефективності механізму адміністрування, а також значних можливостей для застосування схем ухилення від сплати непрямих податків. Значний обсяг чинного податкового законодавства, нечіткість сформульованих норм та положень, часті відсилання на інші нормативно-правові акти, зумовлюють труднощі на шляху самостійного з'ясування платниками податків змісту положень ПК України.

Удосконаленням механізму непрямого оподаткування стане злагоджена та ефективна робота із внесення змін до податкового законодавства. При цьому будь-які зміни повинні вноситися у терміни, визначені ПК України, з ефективним механізмом планування та прогнозування, передбаченням можливих форс мажорних обставин та

виробленням механізмів швидкого реагування. Проблемами організаційного характеру вважаємо такі, що виникають на організаційному етапі процесу адміністрування непрямих податків, а саме: недостатність висококваліфікованих спеціалістів в особі контролюючих органів; відсутність якісного методичного забезпечення діяльності фіскальних органів; недостатність впроваджень новітніх технологій. Високий рівень кваліфікації та компетентності податкових службовців, особливо щодо нововведень та змін у податковому законодавстві, які постійно впроваджуються, допомогли б забезпечити реалізацію права платників податків на отримання запитуваної інформації та кваліфікованої консультації. Проблемами економічного характеру вважаємо недостатність економічної ефективності адміністрування податків, що зумовлюють високий рівень витрат на адміністрування податків і зборів та недостатній обсяг податкових надходжень до бюджетів. Крім того, незважаючи на значні обсяги надходжень до бюджету та великої частки у податкових надходженнях, непрямі податки не реалізують повністю свого потенціалу через значний обсяг тіньової економіки.

Поділяємо думку Р. Паславської про те, що «...в основі проблем соціальнопсихологічного характеру лежить конфлікт інтересів фіскальних органів і платників податків, що зумовлено: менталітетом українського платника податків щодо збереження своїх доходів та мінімізацію податків; перевищення посадовими особами фіскальних служб своїх повноважень; недовіра платників податків до фіскальних органів; низький рівень податкової культури в Україні» [176, с.8].

Однією з основних причин негативного сприйняття непрямих податків його платниками є складність механізму його обліку та звітності, що призводить до нерозуміння або неправильного розуміння економічної сутності цих податків. Необхідним у цьому питанні є постійна роз'яснювальна робота серед платників податків, навчання і підвищення кваліфікації працівників податкових органів, забезпечення та захист прав платників та поступовий перехід від застосування посиленого та жорсткого податкового контролю до ідеології партнерських відносин

із платниками податків із позитивними змінами щодо розвитку економіко-інституціонального середовища.

Прикладом формування нової системи взаємозв'язків податкових органів та платників податків є запроваджений експеримент горизонтального моніторингу у Нідерландах, де з двадцятьма підприємствами були підписані угоди про співпрацю та нагляд. Відповідно до договорів підприємство зобов'язувалося надавати відповідну інформацію податковим органам та повідомляти про випадки податкового ризику, а податкова служба – консультувати та співпрацювати з платником для уникнення порушень податкового законодавства. Ці зміни та нововведення мали значний успіх. Практично усі підприємства, які брали участь в експерименті, заявили про прагнення продовжити співпрацю з податковими органами на основі таких умов. Відповідно виник новий термін, який позначав концепцію співпраці, та визначений критерій «податкова впевненість» – діяльність бізнесу з чітко визначеними та пропрацьованими завдяки участі податкових органів фіскальними зобов'язаннями. При цьому запровадження горизонтального моніторингу в оподаткуванні підприємств Нідерландів вплинуло і на ситуацію з розвитком економіки країни: по-перше, внаслідок зниження вартості адміністрування податків відбулося зниження рівня податкового навантаження на підприємства, підвищення рівня інвестиційної привабливості економіки держави; по-друге, відбулося зниження оцінки адміністрування податку на додану вартість; по-третє, зменшення кількості суперечок між платниками податків та податківцями в питаннях оподаткування, що означає зниження витрат на вирішення цих суперечностей; по-четверте, підвищення податкової культури та ефективності оподаткування в державі [177, с. 128-129].

Відтак, ця система співпраці сторін оподаткування поширилася і на інші країни Євросоюзу – Австрію, Велику Британію, Ірландію, Німеччину та Словенію. В Україні аналогічний експеримент було ініційовано Всеукраїнською громадською організацією «Асоціація платників податків України» та запроваджено з 28 квітня 2011 року стосовно великих платників податків. В експерименті брало участь п'ять

суб'єктів господарювання, представлених у різних секторах економіки країни як передові гравці. Проте на сьогодні реалізувати цей експеримент на умовах постійного обслуговування клієнтів фіскальними органами ще не вдалося. В Україні існують проблеми з запровадженням цього методу, оскільки нормативно-правове обґрунтування горизонтального методу обслуговування платників податків відсутнє. Саме тому першочерговим завданням адміністрування непрямих податків в умовах сьогодні є створення сприятливих умов щодо розвитку партнерських відносин між платниками податків та владою для сприяння добровільного виконання покладених на них податкових зобов'язань, а також законних рішень та вказівок контролюючих органів.

Уважаємо шляхами вдосконалення системи адміністрування непрямих податків в Україні наступні.

Удосконалення системи пільг та диференціація ставок ПДВ

1. Поділяємо думку О. Оксенюк [178, с. 175] про те, що наявна система пільг ПДВ є економічно необґрунтованою, що призводить до зниження фіскальної ефективності ПДВ, значному впливу на податкову базу, до втрати податком принципу нейтральності, є додатковим способом зловживання щодо сплати податку, ускладнює облік та звітність, містить велику кількість винятків, що заплутує платників ПДВ. Така система викривлює конкуренцію, оскільки надання пільг окремим секторам економіки чи навіть суб'єктам господарювання призводить до підвищення податкового тиску на інших учасників ринку.

Гармонізацією вітчизняного законодавства та удосконаленням системи пільгового оподаткування ПДВ стало б переведення деяких операцій із категорії звільнених у категорію операцій, що оподатковуються за зниженою ставкою.

В даний час держава не має достатніх ресурсів для надання допомоги вразливим групам та платникам податків, які потребують допомоги, через негативні наслідки для економіки через пандемію COVID-19. Вважаємо необхідним ввести знижену ставку ПДВ на 7% до вичерпного переліку товарів соціальної групи відповідно до Постанови

Кабінету Міністрів України "Про затвердження продовольчих наборів, непродовольчих наборів та наборів послуг для основні соціальні та демографічні групи "[179], а саме: хліб (жито, пшениця), пшеничне борошно, макарони, крупи, бобові, картопля, свіжі овочі, фрукти та ягоди, соняшникова олія, сире м'ясо та риба, молоко та молочні продукти, яйця.

Країни із зниженими ставками ПДВ на харчові продукти такі як: Польща - 5% на рис, хліб, м'ясо (яловичина, свинина, баранина, тушка курки), молоко, яйця, соняшникова олія, капуста, цукор, на інші продукти - 8% ; Італія - 4% на молоко, масло, сир, оливкову олію, для інших - 5 і 10%; Іспанія - 4% на овочі, фрукти, хліб, молоко, для інших - 10%; Бельгія - 6% на м'ясо, рибу, молоко, воду, для інших - 12%; Великобританія - 0% на сире м'ясо та рибу, фрукти, овочі, горіхи та квасоля, зелень, хліб та хлібобулочні вироби, для інших - 20% (базова ставка); Німеччина - 7% на їжу, хліб, овочі, фрукти, м'ясо, молоко [180, с. 191].

2. Ми вважаємо, що практика оподаткування безалкогольних напоїв, у тому числі тих, що містять кофеїн, штучні підсолоджувачі та цукор та шкідливих для здоров'я, є перспективною для заповнення дохідної частини бюджету, що також стане кроком до зменшення їх споживання та охорона здоров'я нашого населення. Крім того, використання податків на солодкі безалкогольні напої є однією з рекомендацій "Глобального плану дій щодо запобігання та боротьби з неінфекційними хворобами на 2013-2020 роки" Всесвітньої організації охорони здоров'я [181, с. 12].

Вчені стверджують, що споживання солодких напоїв пов'язане із збільшенням ваги, діабетом, серцево-судинними факторами ризику та карієсом зубів та іншими захворюваннями. Оподаткування безалкогольних напоїв запроваджено в таких країнах, як Бельгія, Данія, Ірландія, Іспанія (Каталонія), Латвія, Норвегія, Португалія, Хорватія, Франція, Фінляндія, Угорщина, Мексика, Філіппіни, Таїланд, Об'єднані Арабські Емірати з. 175]. Цей податок діє найефективніше у Франції, Фінляндії та Угорщині (детально обговорено у підрозділі 5.1 дослідження).

Ураховуючи рівень шкоди, яку завдає здоров'ю споживання безалкогольних напоїв, вважаємо за доцільне максимальне збільшення рівня ставки податку та диференціація ставки залежно від вмісту цукру та шкідливих речовин. Скорочення споживання нездорових напоїв принесло б користь здоров'ю населення, а податки є потужним важелем, завдяки якому цього можна досягти. Зокрема, дані про продаж промислових напоїв у Фінляндії, Франції та Угорщині свідчать про зменшення попиту після підвищення ціни [183].

На сучасному етапі реформування акцизного оподаткування в Україні перспективним аспектом вважаємо оподаткування безалкогольних напоїв, які містять кофеїн, цукор, штучні підсолоджувачі та є досить шкідливими для здоров'я, а також віднесення їх до переліку підакцизних. Для цього необхідно внести зміни до ПК України,

3. Оподаткування акцизним податком упаковки

Пріоритетним завданням багатьох європейських країн залишається оподаткування шкідливих для довкілля товарів та продукції. В цьому аспекті акцизне оподаткування можна вважати одним із найефективніших фіскальних механізмів скорочення виробництва таких товарів, а також стимулювання їх повторного використання або перероблення.

Так, на сьогодні поширене оподаткування поліетиленових мішків та пакетів з огляду на їх значний вплив на забруднення навколишнього середовища.

Наприклад, у Данії податок на пакети було запроваджено у 1994 р., завдяки чому використання пакетів у цілому по всій країні скоротилося на 90 % [184]. У 2007 р.

Нідерланди запровадили податок на упаковку, щоб заохотити виробників створювати упаковку, яка підлягає вторинній переробці. До 2012 р. показник переробки досяг 65 % використаної упаковки [185].

В Естонії акцизний податок справляється з упаковки товарів, які розміщуються на ринку в Естонії або придбані та імпортовані з іншої держави-члена в разі продажу,

обміну, передання без оплати або використання упаковки для власного споживання [186].

Факт повторного використання покладений в основу справляння податку з упаковки напоїв у Бельгії та у Фінляндії. Зокрема, у Бельгії ставка податку істотно відрізняється від того, чи підлягає така упаковка повторному використанню, чи ні [187].

А у Фінляндії упаковки, що є відновлювальними та використовуються в депозитній системі упаковки, від податку повністю звільняються, тоді як основна ставка податку на упаковки становить 51 євро за гектолітр напою.

Не зважаючи на активні дискусії парламентарів та наявність значної кількості законопроектів відповідного спрямування, питання управління відходами упаковки, що передбачає запровадження так званого «податку на упаковку», залишається не вирішеним. Необхідно зазначити, що перед Україною як державою, що є асоційованим членом Європейського Союзу, стоїть завдання імплементації та гармонізації національного законодавства з нормами ЄС. Особливого значення у цьому контексті набувають норми щодо акцизного оподаткування упаковки та приведення їх у відповідність до Директив Ради ЄС. Зокрема, Директивою № 94/62/ЄС Європейського Парламенту та Ради про упаковку та відходи від упаковки від 20 грудня 1994 року [189] визначено гармонізацію національних заходів з управління в сфері упаковки та відходів від упаковки, з одного боку, для попередження будь-якого їх впливу на навколишнє середовище в усіх державах-членах, а також і в третіх країнах або зниження ступеня такого впливу, забезпечуючи таким чином високий рівень захисту навколишнього середовища і, з іншого боку, для забезпечення функціонування внутрішнього ринку, усунення торгових бар'єрів в торгівлі, можливості порушення конкуренції і обмежень конкуренції в межах Співтовариства.

Так, О. Малишевська зауважує про те, в Україні на сьогодні спостерігається низька активність процесу вирішення проблеми полімерної упаковки на державному та законодавчому рівнях [190].

Поділяємо думку Ю. Коваль про те, що стан правового регулювання поводження з відходами упаковки в Україні залишається вкрай незадовільним з огляду на відсутність системного бачення єдиної концепції розвитку пакувальної індустрії [191, с. 45].

Уважаємо [192, с. 115-116], що одним із необхідних напрямів реформування сфери акцизного оподаткування є максимальне використання регуляційного потенціалу акцизного податку для цілей охорони навколишнього середовища. До товарів, які варто було визначити як підакцизні з метою скорочення їх споживання в Україні, слід віднести поліетиленові пакети, пластик та різні види упаковок. Одночасно з цим доцільно запровадити надання податкових пільг, зокрема звільнень, платникам податку, що повторно використовують уже вироблені пакети, пластик та інші упаковки, – для стимулювання їх багаторазового використання. На нашу думку, такі уточнення повніше врахують існуючу практику адміністрування акцизного податку і сприятимуть подальшому підвищенню ефективності механізму його дії. Крім того, зарубіжний досвід акцизного оподаткування свідчать про активне використання європейськими країнами акцизних податків не тільки як інструмент для наповнення дохідної частини бюджету, а й для вирішення власних, актуальних екологічних та соціальних завдань.

Ще однією проблемою, яка виникла у зв'язку із змінами в сучасній економіці є питання оподаткування криптовалюти, яка останнім часом стала дуже популярною формою не тільки грошових інвестицій, але й розрахунків за виконання договірних умов різного характеру (як трудових договорів, так і цивільно-правових угод). Основною проблемою при використанні криптовалюти на даному етапі є відсутність чіткої регламентації її статусу в чинному законодавстві. Це породжує ряд прогалин в питанні оподаткування всіх операцій з криптовалютою з від'ємним результатом як для

платників податків, так і для держави. Так, вважаємо за доречне, навести наступні приклади таких прогалин.

Так, до прикладу, з точки зору платників податків, той факт, що криптовалюта не відноситься до категорії «Інвестиційний прибуток» або «інвестиційний актив» є негативним явищем. Тому що, якщо криптовалюта була продана за вищою ціною ніж придбавалася, наприклад 1 «Bitcoin» було придбано за 1000 у.о., а продано за 7000 у.о., то позитивна різниця складає 6000 у.о. і, хоча, по своїй правовій суті, такий прибуток є пасивним прибутком, оскільки фізична особа-покупець безпосередньо не впливала на фактори зростання вартості криптовалюти, чинні положення п. 170.2 ПКУ щодо застосування зниженої ставці 5 % до даного прибутку не можуть застосовуватися. Такий прибуток слід трактувати як «будь-який дохід отриманий резидентами» та «інші доходи від будь-яких видів діяльності за межами митної території України» відповідно до п. 14.1.55 ПКУ, а тому він підлягає оподаткуванню на загальних підставах по ставці 18 %, яка передбачена п. 167.1 ПКУ.

Зазначимо, що важливою умовою для майнінгу в прозорій формі є відкриття рахунку для суб'єкта господарювання в Україні (банківський рахунок) та зарахування коштів на майнінг на цей рахунок відразу після обміну криптовалюти на готівку. Якщо після найму криптовалюти її обміняти на інші речі у матеріальному світі (акції, облігації тощо) (у країнах, де це дозволяє закон), і лише тоді кошти будуть зараховані на офіційний банківський рахунок У платника ПДВ виникає ситуація, коли важко буде пояснити, що це за гроші та порядок їх зарахування. Також буде важко правильно розрахувати ПДВ та встановити правильну дату зобов'язання платника ПДВ. Така юридична неоднозначність може спричинити незручності не лише платникам ПДВ, а й платникам ПДВ. органи податкового контролю.

Цікавою завісою є момент, коли виникає обов'язок сплатити ПДВ з найнятої криптовалюти. Обов'язок сплатити ПДВ виникає під час здійснення операції (купівля, продаж, надання послуг). У цьому випадку було б логічно зробити висновок, що

майнер повинен сплачувати ПДВ, коли певна кількість криптовалюти від майнінгу зараховується на його електронний гаманець. На наш погляд, цей висновок помилковий, виходячи з того, що сам факт найму криптовалюти та до її зняття на рахунок майнера у валюті може бути визнаний податковими органами як операція, яка не є цінною. Тобто, сам факт отримання певної суми криптовалюти на ваш електронний гаманець не створює зобов'язання сплачувати ПДВ за таку операцію, оскільки вона буде реальною та цінною в день зарахування готівки від продажу (обміну) криптовалюти за реальні гроші. Момент надходження коштів на його рахунок буде прозорим, перш за все для податкових органів, які не зможуть посилаючись на Лист НБУ від 08.12.2014 №29-208 / 72889 про те, що видобуток криптовалюти - це діяльність зі створення грошовим сурогатом, оскільки на той час реальні гроші вже будуть на рахунку суб'єкта господарювання-платника ПДВ. Тому майнер повинен буде сплатити ПДВ під час надходження реальних грошей на його рахунок для здійснення підприємницької діяльності.

На жаль, майнеру буде важко, у разі добровільної реєстрації платником ПДВ. На наш погляд, шахтарі зіткнуться з труднощами при реєстрації податкових накладних в ЄРПН. Кожного разу майнеру доведеться пройти повну процедуру оскарження блокування реєстрації податкових накладних, що в реальних умовах може зайняти більше року.

Платник ПДВ також може мати проблеми з відшкодуванням ПДВ. Відповідно до пункту 78.1.8 ПКУ, відшкодування ПДВ у розмірі 100 000 гривень передбачає податкову перевірку. Якщо сума ПДВ, яка вимагається шахтарем для відшкодування, менше 100 000 гривень, я впевнений, що податківці знайдуть ще одну причину для проведення податкової перевірки та зняття податкового кредиту шахтаря з ПДВ, наприклад заяву громадянина згідно з пп. 78.1.1 ПКУ.

Навіть у разі автоматичного повернення ПДВ майнеру криптовалют слід розуміти, що за результатами податкової перевірки, яка може бути проведена протягом трьох років, податкові органи зможуть визнати податковий кредит майнера

криптовалют незаконним, скасувати це і накласти штрафні санкції на майнера криптовалют.

На цьому етапі існує декілька способів, які вибирають майнери для вирішення проблемних аспектів оподаткування криптовалют. Зокрема, майнерам криптовалют не дозволяється ставати платниками ПДВ під час видобутку криптовалют. Натомість на практиці майнери будують легальні структури для видобутку криптовалют, щоб уникнути ПДВ, наприклад, щоб уникнути перевищення межі прибутку в один мільйон гривень, що зобов'язе шахтаря стати платником ПДВ. Варіантом, який є загальним у бізнес-сфері, є реєстрація іншої юридичної особи, або фізичної особи-підприємця, яка продовжить видобувну діяльність, коли прибуток шахтаря за останні 12 місяців наблизиться до позначки в один мільйон гривень. Гірниче обладнання, в цьому випадку, передається в оренду новоствореному суб'єкту господарювання, що є юридичною операцією. Крім того, шахтарі зареєстровані як платник єдиного податку третьої групи (як фізична особа-підприємець, так і юридична особа), яка не вимагає обов'язкової реєстрації платником ПДВ, у разі перевищення позначки в один мільйон гривень. Хоча всі ці шляхи є законними, вони завдають фінансових збитків державному бюджету, а отже, ми вважаємо, що законодавець зобов'язаний розробити ефективний механізм подолання цього недоліку, зокрема, запропонованими нами змінами до чинного ПКУ.

На даний час на розгляд Верховної ради України подано законопроект «Про віртуальні активи» [193], який частково врегульовує обіг криптовалют в Україні. Однак, нами проаналізовано текст законопроекту і визначено, що в поданому тексті питання оподаткування не розглядається і жодних змін до чинного податкового законодавства не пропонується. Це спонукає нас ще раз наголосити на необхідності внесення змін до податкового кодексу України. Зокрема, пропонується доповнити ст. 185 ПКУ пунктом: «Об'єктом оподаткування є операції платників податку з віртуальними активами (криптовалютою), якщо майнер криптовалют є резидентом України».

Отже, вдосконалення системи адміністрування непрямих податків повинно відбуватись за такими напрямками: налагодження партнерських взаємовідносин між контролюючими органами та платниками податків; зниження загального рівня податкового навантаження; посилення відповідальності як платників податків, так і податкових органів за недотримання податкового законодавства; боротьба з корупцією в державі; адміністрування ПДВ за диференційованими ставками; посилення контролю за виробництвом та обігом спирту етилового, інших спиртових дистилятів та алкогольних напоїв; удосконалення облікової роботи фіскальних органів; посилення автоматизації процесу адміністрування податків через вдосконалення системи електронного адміністрування; спрощення податкового декларування та звітності, документообігу із використанням інвойсу; покращення і розширення можливостей функціонування електронного кабінету платника податків; розширення сфери реєстраторів розрахункових операцій із подальшим здешевленням вартості їх обслуговування; покращення якості обслуговування платників податків, модернізація роботи митниць тощо.

Гральний бізнес в Україні отримав легальний статус нещодавно – у липні 2020 року, коли парламент ухвалив відповідний законопроект [194]. Згідно вказаного Закону, право грати в азартні ігри мають люди від 21 року. Казино можна будувати тільки в 4-х та 5-зіркових готелях. Лише за ліцензію необхідно сплатити два мільйони доларів для Києва та один мільйон – в інших містах. Зали гральних автоматів можна відкривати у готелях від трьох зірок, або ж у великих заміських комплексах. Також можна грати у покер за ставками. Цей закон узаконив новий вид надприбуткової діяльності, і тому виникає негайна необхідність внесення змін до чинного податкового законодавства саме щодо оподаткування діяльності, пов'язаної з організацією та проведенням азартних ігор.

З точки зору непрямого оподаткування, ці законодавчі зміни також дають основи для внесення змін до тієї частини податкового законодавства, котра регулює непрямі податки і, зокрема, акцизний податок. Так, дослідивши дане питання, нами

пропонується в першу чергу включити до кола підакцизних товарів всі об'єкти, що використовуються для проведення азартних ігор та діяльності грального бізнесу (гральні автомати, столи для азартних ігор, фішки та ін.). Окрім того, нами пропонується встановити спеціальний "внесок соціальної відповідальності". Тобто, фактично, доповнити коло об'єкту оподаткування діяльністю із випуску та розповсюдження лотерей (в тому числі в інтернеті), діяльність букмекерів, казино та залів, де розташовані ігрові автомати або електронні лотерейні термінали самообслуговування (останнє можна трактувати так, що внесок поширюється і на відділення "Ощадбанку", де стоять такі термінали).

Так, зокрема, це питання вирішено в законодавстві працює у Великій Британії та Естонії. Дана практика також підтверджує і «особливість» акцизного податку, а саме цільову спрямованість окремих акцизів (як акцизи на пальне). Пропонується спрямовувати кошти, отримані від оподаткування саме діяльності пов'язаної з азартними іграми та гральним бізнесом на задоволення потреб державних та регіональних проектів, що стосуються здоров'я, довкілля, спорту, мистецтва, культурної спадщини

Слід також відмітити, що на розгляді Верховної Ради України знаходяться законопроекти щодо оподаткування діяльності пов'язаної з азартними іграми. Важливість даних законопроектів, в першу чергу, пояснюється тіньовим характером даної діяльності, що на даний час завдає значних фінансових збитків державі. Саме чітке законодавче регулювання податкування доходів від діяльності казино, лотерей та азартних ігор, а також про призначення керівника органу, який видає ліцензії на проведення такої діяльності вирішить суттєву прогалину в регулюванні непрямих податків в Україні[195]

Висновки до 3 розділу

Податки є найефективнішим методом відносин держави як з підприємствами, так і з населенням у сфері економічної діяльності, найбільш демократичним способом регулювання економіки. Оновлена податкова система повинна враховувати фундаментальні зміни, що відбуваються в країні. Тому необхідно забезпечити існування розгалуженої системи органів податкового контролю з метою нагляду за своєчасною сплатою податків.

Встановлено, що перш за все необхідно забезпечити гнучкість податкової системи, пристосувати її до зовнішніх та внутрішніх економічних умов. Потрібно мінімізувати негативний вплив тіньового бізнесу на економіку країни. Аналіз досліджуваних проблем показує, що тіньова діяльність завдає шкоди в однаковій мірі державі та кожному підприємцю, який працює легально. Тіньова економіка також небезпечна тим, що вона активно залучає до своєї сфери нових і нових суб'єктів господарювання, що, в свою чергу, створює нові схеми ухилення від сплати податків та завдає значних збитків державному бюджету.

Основним завданням податкової адміністрації є систематичне опрацювання найбільш значущих фактів ухилення від сплати податків, попередження масових порушень податкового законодавства. Таким чином, концепція податкової реформи охоплює не лише зміни в законодавстві, що регулюють розмір та процес стягнення податків, а й модернізацію податкової служби, приводячи її у відповідність із існуючими ринковими інноваціями, які могли б забезпечити достатні надходження до бюджету.

Виокремлено ключові переваги та недоліки непрямих податків.

Так, до переваг віднесено наступні характеристики: 1) відсутність майнового цензу при його застосуванні; 2) зручність в адмініструванні непрямих податків; 3) широка база оподаткування; 4) спрощена система сплати податків; 5) складність для ухилення від сплати; 6) стабільність надходжень; 7) можливість використання непрямих податків в якості соціальних регуляторів.

До основних недоліків запропоновано включити: 1) регресивний характер; 2) невизначеність (стосовно попиту на окремі види підакцизних товарів); 3) надмірне підвищення цін; 4) складна процедура нарахування податку з моменту виробництва до моменту реалізації готової продукції (в основному для ПДВ); 5) слабкий позитивний вплив на формування громадянської правосвідомості).

Здійснено аналіз різних підходів до приведення податкового законодавства України до вимог ЄС. Дисертанткою визначено основні підходи до такої уніфікації – це «податкова конкуренція» «гармонізація податків» та «податкова координація». Ці підходи найчастіше застосовуються серед податкових міжнародних систем. «Податкова гармонізація» - це процес наближення різних державних податкових систем до єдиної спільної на основі загальних правил. Як впливає з дослідження, податкова гармонізація не визначається лише як процес створення єдиної податкової системи у всіх державах, що виявили бажання здійснити гармонізацію, а являє собою наближення податкових систем з метою їх ефективної взаємодії. «Податкова конкуренція» - це розвиток державного сектору економіки різних країн в своїх відмінних системах оподаткування (особливо податкових ставок). Такий підхід спричиняє напруження між державами, адже в цьому випадку окремі держави або регіони змагаються за приріст капіталу саме на основі різних податкових ставок. «Податкову координацію» можна охарактеризувати як «перший етап міжнародної конвергенції податкових систем». Вона ґрунтується насамперед на основі двосторонніх або багатосторонніх угод, метою яких є прагнення до співробітництва між податковими системами окремих країн, наприклад, шляхом боротьби з «податковими гаванями» або ухиленням від сплати податків. Встановлено, що для України на даному етапі характерний саме процес податкової координації.

Розроблені такі пропозиції і рекомендації щодо вдосконалення законодавства України:

- доповнити текст Податкового кодексу та Митного кодексу визначенням «непрямий податок»;

- розширити базу оподаткування ПДВ шляхом включення до неї операцій з віртуальними активами (криптовалютою);
- розширити базу оподаткування акцизним податком, доповнивши їх такими видами, як діяльність із випуску та розповсюдження лотерей (в тому числі в мережі інтернет), діяльність букмекерських контор, казино та залів, де розташовані гральні автомати або електронні лотерейні термінали самообслуговування.

Отже, якщо говорити про правове регулювання непрямого оподаткування в Україні, то визначено, що існує ще багато недоліків у цій сфері. Однак, українське законодавство міняється, намагаючись гармонізуватись з законодавством Європейського Союзу. Україна робить впевнені кроки на світовому ринку, підтвердженням чого є підписання угоди про асоціацію з ЄС. І хай ситуація в країні є нестабільною, однак саме чітка і впевнена політика в провідних сферах державного життя (однією з яких являється сфера податків) допоможе подолати нестабільність, політичну кризу та проблеми фінансового сектору. Податки – це один із видів спілкування держави з її громадянами. Тому законодавець повинен пам'ятати, що для підтримання добробуту суспільства, таке «спілкування» повинне приносити заспокоєння і впевненість для громадян, формуючи стабільну та процвітаючу державу.

Таким чином, гармонізація українського податкового законодавства із законодавством ЄС про непряме оподаткування має на меті привести українське законодавство у відповідність із законодавством ЄС та реформувати непряме оподаткування з метою гармонізації збору та рівня непрямих податків в Україні з тими, що є в ЄС. Отже, результати гармонізації покликані сприяти запровадженню режиму вільної торгівлі між Україною та ЄС, максимальному усуненню податкових перешкод для руху товарів та послуг на час зони вільної торгівлі, покращенню податкових умов для внутрішніх та іноземні компанії в Україні.

ВИСНОВКИ

У дисертаційному дослідженні наведено теоретичне узагальнення та подано нове вирішення наукової проблеми щодо теоретичних підходів до визначення непрямих податків, вивчення їх суті та ключових характеристик та здійснено аналіз правового регулювання непрямих податків в податковому законодавстві України та країн ЄС.

У результаті проведеного дослідження виявлено низку теоретичних та практичних проблем щодо предмета дослідження і підготовлено відповідні висновки та пропозиції, до основних з яких належать такі:

1. Дисертанткою в ході дослідження відзначено, що спочатку розподіл податків на непрямі та прямі здійснювався на основі критерію перекладення податку. Однак, надалі стало зрозумілим, що критерій перекладення податку не може виступати єдиною гарантованою ознакою непрямого оподаткування, так як перекладений може бути практично будь-який обов'язковий платіж не залежно від характеру його справляння, природи та формули. Саме тому, пізніші дослідження визначають і інші критерії виокремлення непрямих податків в окрему категорію. Виходячи з проведеного аналізу в ході наукової роботи було встановлено, що непрямі податки — обов'язкові платежі, які сплачуються платниками опосередковано через цінові механізми, причому сума податку не зменшує об'єкту оподаткування, а збільшує ціну товару (ПДВ, акцизний податок, мито та інші). Тобто, цей тип податків, в основному, безпосередньо не справляється з доходу фізичної особи, а опосередковано - з витрат, понесених фізичною особою.

2. Виділено основні види непрямих податків, виходячи з практики їх правового регулювання в країнах ЄС. Зокрема, ними є:

- Податок на додану вартість – найпопулярніший вид непрямих податків, який стягується з продажу (рухомих) товарів. По своїй суті, це система оподаткування, яка базується на кількох пунктах, і податок стягується з доданої вартості на кожному етапі операції у виробничому / розподільчому процесі. Термін

«додавання вартості» передбачає збільшення вартості товарів і послуг на кожному етапі виробництва або передачі товарів. ПДВ - це податок на кінцеве споживання товарів чи послуг, і в кінцевому рахунку він сплачується споживачем.

- Акцизний податок - це непрямий податок, що справляється з тих товарів, які виробляються на території країни. Оподатковуваною подією в цьому випадку є виробництво, і тому відповідальність за сплату акцизного товару виникає, як тільки товари виготовляються.

- Податок на послуги - це податок, який справляється з законодавчо визначених послуг, що надаються на платній основі суб'єктом господарювання.

- Мито - це різновид непрямого податку, який справляється з товарів, що ввозяться в країну. У деяких випадках воно також стягується, коли товари експортуються з країни-виробника (ввізне та вивізне мито).

- Податок на операції з цінними паперами - це різновид непрямого податку, який справляється під час продажу / придбання цінних паперів через фондові біржі. Ці цінні папери включають акції, пайові фонди, операції з поставки та продажу коштів тощо.

- Податок на розваги – це різновид непрямого податку, що стягується з кожної фінансової операції, яка пов'язана з розвагами і призначена в основному для урядів штатів. Деякі види розваг, з яких стягується податок на розваги, включають парки розваг, відеоігри, аркади, виставки, вистави на сцені, спортивні заходи тощо.

- Податок на розкіш - це різновид непрямого податку, що стягується з предметів розкоші.

3. Проаналізовано існуючі в юридичній науці підходи до визначення поняття податкової системи та запропоновано авторське розуміння поняття оптимальної податкової системи. Так, автором відзначено, що оптимальна податкова система – це стабільна, модернізована система податкових платежів, яка своєю структурою забезпечує максимально ефективне поєднання податкових платежів та

зборів для забезпечення стабільного розвитку держави. Окрім того, встановлено, що основним критерієм, який характеризує оптимальність податкової системи є досягнення та рівномірний баланс між двома цілями: ефективністю та справедливістю оподаткування. Вибір поєднання прямих і непрямих податків однозначно має неабиякий вплив на стабільність економіки держави, та окрім того, значною мірою може впливати і на інші сфери. Так, правильно підібрана схема податків може виправити нерівність у розподілі доходів та сприяти стабілізації іноземних інвестицій, а також подолати моральне неприйняття податків населенням. Це, в свою чергу, стимулюватиме громадян добровільно та свідомо сплачувати не лише непрямі податки (котрі в силу своєї юридичної природи є більш непомітними для особи при їх сплаті), а й прямі податки.

Для визначення оптимальної системи оподаткування, дисертанткою запропоновано такий набір виокремлених характеристик «попиту» і «пропозиції», які в науковій роботі визначаються як детермінанти для аналізу якості податкової системи:

А) Фактори «попиту»: - співвідношення загальних доходів (включаючи податкові та неподаткові) до ВВП; - форма державного устрою країни; - децентралізація витрат, що розраховується як відношення державних і місцевих видатків до загальних витрат; - індекс демократії; - форма політичного режиму та політичного спрямування правлячої партії в уряді;

Б) Фактори «пропозиції»: - видобуток вітчизняних природних копалин; - відсоток працездатного населення; - відкритість торгівлі, яка вимірюється як відношення імпорту плюс експорт до ВВП; - частка сільського господарства у ВВП; - індекс глобалізації; - відсоток міського населення.

4. Визначено наступне поняття податку на додану вартість (ПДВ) – це вид непрямого податку, що справляється з товарів і послуг за додану вартість на кожному етапі циклу виробництва, розподілу, реалізації чи виконання. Підсумовуючи

проведене дослідження, виокремлено наступні характеристики податку на додану вартість:

- ПДВ є формою непрямого оподаткування. Він нараховується на вартість імпорту, але не нараховується на вартість експорту. Це всеосяжний податок, що накладається за стандартизованими і чітко регламентованими ставками.

- ПДВ є податком на широкій основі, оскільки він охоплює додану вартість до кожного товару (послуги) на всіх етапах виробництва та розподілу. Це стосується всіх видів товарів.

- ПДВ базується на принципі доданої вартості. Додану вартість можна отримати або шляхом додавання платежів до факторів виробництва (тобто заробітної плати + орендної плати + відсотків + прибутку) або вирахування вартості вкладених ресурсів із виручки від реалізації.

- В багатьох країнах він замінює податок з продажів, податок на готелі, податок за контрактом та податок на розваги. Це багатоточковий податок із продажу, який допомагає здійснити компенсацію податку, сплаченого за покупки.

- Він базується на системі самооцінки та забезпечує можливість податкового кредиту та відшкодування податків. Це загальний податок, що справляється з усіх товарів та послуг, незалежно від того, виробляються вони місцево чи імпортуються.

- Використання податку на додану вартість дозволяє уникнути каскадного ефекту, який характерний (для прикладу) для податку з продажів, і містить ефект повторного накладення. Це податок, який передбачає участь держави у його адмініструванні в контексті її фінансової політики для стимулювання інвестицій та залучення капіталу.

5. Встановлено, що термін "акциз" за однією з версій має латинське походження (від "excisere", що означає відрізати, відрізати). Тобто, в буквальному сенсі цього слова, «акциз» - це частина, «відрізана» на користь держави від доходу

виробника підакцизних товарів, або, в перерахунку на фізичну одиницю - від ціни на цей товар. На цьому етапі під акцизом розуміють різновид непрямого податку, який реалізується шляхом додавання до ціни переважної більшості або певних видів товарів, робіт чи послуг, перелік яких встановлюється податковим законодавством.

Зазначається, що основною особливістю акцизів, яка відрізняє їх від інших видів податків, є конкретний обсяг, тобто обсяг споживання певного товару. Підакцизні товари зазвичай відповідають одній або декільком з наступних характеристик: використання таких товарів шкодить або здоров'ю споживача, або навколишньому середовищу; такі товари відносяться до категорії предметів розкоші; виробництво таких товарів характеризується дуже високою рентабельністю; сфера обігу товарів знаходиться під державним контролем, запобігання фальсифікаціям або незаконному обігу такої продукції є надзвичайно важливим завданням для держави.

6. Непрямі податки характеризуються як податки без кордонів, що обґрунтовує доцільність вивчення їх функціонування в податкових системах інших держав. Непрямі податки становлять значну частину загальних податкових надходжень у розвинених країнах світу.

Одним з найважливіших видів непрямих податків є податок на додану вартість, який часто називають "європейським податком", підкреслюючи важливість встановлення та розвитку процесу європейської інтеграції. У Європі податок на додану вартість є важливим джерелом доходів для бюджету Європейського Союзу (сьогодні кожна держава-член перераховує 1,4% власних доходів від цього податку до зведеного «європейського» бюджету).

Досліджується, що майже в усіх країнах ЄС акцизи представлені у двох формах: універсальній та специфічній. Асортимент підакцизних товарів у розвинених країнах неширокий. Він охоплює алкоголь, тютюн, паливо, певні типи транспортних засобів, предмети розкоші, особливо ювелірні вироби.

У кожній окремій європейській країні податкове законодавство формувалося на основі усталених правових традицій та особливостей розвитку певної фінансової

системи. У міру формування спільного ринку в Європі в цих країнах сформувалася дворівнева система європейського податкового законодавства, заснована на принципах права ЄС. Більше того, його діяльність базується на розмежуванні податкової юрисдикції та розподілі податкових надходжень держав та громад.

7. Виокремлено ключові переваги та недоліки непрямих податків.

Так, до переваг віднесено наступні характеристики: 1) відсутність майнового цензу при його застосуванні; 2) зручність в адмініструванні непрямих податків; 3) широка база оподаткування; 4) спрощена система сплати податків; 5) складність для ухилення від сплати; 6) стабільність надходжень; 7) можливість використання непрямих податків в якості соціальних регуляторів.

До основних недоліків запропоновано включити: 1) регресивний характер; 2) невизначеність (стосовно попиту на окремі види підакцизних товарів); 3) надмірне підвищення цін; 4) складна процедура нарахування податку з моменту виробництва до моменту реалізації готової продукції (в основному для ПДВ); 5) слабкий позитивний вплив на формування громадянської правосвідомості).

8. Здійснено аналіз різних підходів до приведення податкового законодавства України до вимог ЄС. Дисертанткою визначено 3 основні підходи до такої уніфікації— це «податкова конкуренція» «гармонізація податків» та «податкова координація». Ці підходи найчастіше застосовуються серед податкових міжнародних систем. «Податкова гармонізація» - це процес наближення різних державних податкових систем до єдиної спільної на основі загальних правил. Як впливає з дослідження, податкова гармонізація не визначається лише як процес створення єдиної податкової системи у всіх державах, що виявили бажання здійснити гармонізацію, а являє собою наближення податкових систем з метою їх ефективної взаємодії. «Податкова конкуренція» - це розвиток державного сектору економіки різних країн в своїх відмінних системах оподаткування (особливо податкових ставок). Такий підхід спричиняє напруження між державами, адже в цьому випадку окремі держави або регіони змагаються за приріст капіталу саме на основі різних податкових

ставок. «Податкову координацію» можна охарактеризувати як «перший етап міжнародної конвергенції податкових систем». Вона ґрунтується насамперед на основі двосторонніх або багатосторонніх угод, метою яких є прагнення до співробітництва між податковими системами окремих країн, наприклад, шляхом боротьби з «податковими гаванями» або ухиленням від сплати податків. Встановлено, що для України на даному етапі характерний саме процес податкової координації.

9. Розроблені такі пропозиції і рекомендації щодо вдосконалення законодавства України:

- доповнити текст Податкового кодексу та Митного кодексу визначенням «непрямий податок»;
- розширити базу оподаткування ПДВ шляхом включення до неї операцій з віртуальними активами (криптовалютою);
- розширити базу оподаткування акцизним податком, доповнивши їх такими видами, як діяльність із випуску та розповсюдження лотерей (в тому числі в мережі інтернет), діяльність букмекерських контор, казино та залів, де розташовані гральні автомати або електронні лотерейні термінали самообслуговування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Index of Economic Freedom. Ukraine, 2021. URL: https://www.heritage.org/index/pdf/2021/countries/2021_IndexofEconomicFreedom-Ukraine.pdf
2. Promoting Economic Opportunity & Prosperity. Index of Economic Freedom. Tax Free. Ukraine. URL: <https://web.archive.org/web/20110602063605/http://www.heritage.org/Index/Country/Ukraine>
3. Atkinson A.B. Optimal Taxation and the Direct Versus Indirect Tax Controversy. Canadian Journal of Economics, №10, 1977 P. 590-606
4. Bovenberg A. L. Fiscal Affairs Department Indirect Taxation in Developing Countries: A General Equilibrium Approach, wp/86/1, Working Paper, International Monetary Fund: 1986, 446p.
5. Musgrave R. A. Fiscal System. Yale: New Haven, 1969, 320p.
6. Країни, що розвиваються. Юридична енциклопедія : [у 6 т.] / ред. кол. Ю. С. Шемшученко (відп. ред.) [та ін.]. К. : Українська енциклопедія ім. М. П. Бажана, 2001. Т. 3 : К. 792 с.
7. Gupta A Public Finance and Tax Planning. New Delhi: Anmol Publication Pvt Ltd. 2002. 120p.
8. Bhatia, H. L. (2006). Public Finance. New Delhi: Vikas Publishing House Pvt. Ltd
9. Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права : монография. М. : РАП; ЭКСМО, 2008. С.29-33
10. Гетманцев Д.О. До питання про правове регулювання непрямого оподаткування. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія ПРАВО. Випуск 22. Частина І. Том 2. 2013. С. 132-138
11. Макконнелл К. Р., Брю С. Л. Экономикс, т. 1. 1992.С.126-129

12. Опарін В. М. Українська класична школа публічних фінансів / В. М. Опарін, В.М. Федосов, П. І. Юхименко. Фінанси України. 2015. № 10. С. 7-31.
13. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. М.: Статут, 2002. 555 с
14. О. Ю. Буцька, О. В. Тимошенко, І. А. Продай. Непрямі податки: економічна сутність, види, переваги та недоліки. Інвестиції: практика та досвід, № 8/2015, С.67-72
15. Податкове право України: кредитно-модульний курс: навчальний посібник [для студ.вищ.навч.закл.] / авт..кол. за ред.. Л.К. Воронової, М.П. Кучерявенка. Київ: Правова єдність. 2009. 485с
16. Бандурка О.М., Понікаров В.Д., Попова С.М. Податкове право. Навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2012. 312с.
17. Муконін О. В. До поняття мита. Митна справа. 2003. № 1. С. 107-109,
18. Капуш І. С. Сутність та правова природа особливих видів мита. Митна справа. 2006. № 5. С. 28-33.
19. Прокопенко В. В., Козлова Д. В. Митні платежі в Україні: зміст, особливості. Митна справа. 2013. № 4. С. 50-56.,
20. Турянський Ю. І. Мито в системі фіскально-економічних важелів регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2014. Випуск 7. Частина 1. С. 152-156.,
21. Гребельник О. П. Місце і роль митних платежів у системі оподаткування зовнішньоекономічної діяльності підприємств. Освіта, менеджмент і бізнес: світовий вимір. 2011. № 2. С. 4-8,
22. Васильчук С. С. Правове регулювання податкового контролю за справлянням непрямих податків: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2015. 21 с,
23. Науменко В. П., Пашко П. В., Руссков В. А. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні. К. : Знання, 2004. 403 с

24. Гребельник О. П. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності: підруч. К.: Центр навчальної літератури, 2005. 696 с.
25. Карамбович І. М. Мито як елемент системи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності. Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України . 2008. Вип. 18.8. С. 192-196,
26. Engliš Karel Základy hospodářského myšlení. Brno : Barvič & Novotný. 1922. 132s.
27. Химичева Н. И. Налоговое право: учеб. М.: БЕК, 1997. 336 с
28. Злепко Н. П. Мито як фінансальний ресурс державного бюджету та інструмент фінансової політики: автореф. дис.... канд. економ. наук. Тернопіль, 2005. 20 с.
29. Саленков А. В. Правове регулювання податкових платежів, що справляються при перетинанні митного кордону України: автореф. дис.... канд. юрид. наук. Харків, 2008. 20 с
30. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#n2269>. (дата звернення: 11.04.2019).
31. Непряме оподаткування. Правова сутність та адміністрування: наук.-практ. посіб./ Д.О. Гетманцев, В.Л. Форсюк, Н.В. Бойко. К.: Юрінком Інтер, 2013. 336с.
32. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Особенная часть. Т. IV: Косвенные налоги. Х.: Право, 2007. 536с.
33. Соколов А.А. Теория налогов. М. : ООО "ЮрИнфоР-Пресс", 2003. 506с.
34. Ротар А.В. Перспективи удосконалення адміністрування та обліку податку на додану вартість з урахуванням європейського досвіду. Економічний форум. 2012. № 1. С. 408-411
35. Сотніченко О.А.. Необхідність реформування ПДВ у контексті Податкового кодексу України. Науковий вісник Національного університету ДПС України. 2012. № 1(56). С. 113-120
36. Корж В. Резюме про ПДВ або фінансові маніпуляції на тлі політичних спекуляцій. Економічний часопис – XXI. 2006. №11-12. С.19-21

37. Алексеенко М. М. Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов А. Смита, Ж.-Б. Сея, Рикардо, Сисмонди и Д. С. Милля. Харьков: В Университетской Типографии, 1870. С. 135—136
38. Тарасов І.Т. Финансы и налоги: очерки теории и политики. М.: Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2004. 618с.
39. Андрущенко В.Л. Тучак Т.В. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція): монографія. К.: Алерта, 2013. 384с.
40. Bird R.M., Zolt E M. The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries. *Journal of Asian Economics*, 16, 2005, P. 928–946
41. Atkinson, A.B., Stiglitz J.E. The Design of Tax Structure: Direct versus Indirect Taxation. *Journal of Public Economics*. № 6(1-2). 1976. P. 55-75
42. Диференціація ставок ПДВ: за і проти / Економічна правда. URL: <https://www.epravda.com.ua/publications/2010/05/19/235781/> – 01.09.2013
43. Stern N. The Theory of Optimal Commodity and Income Taxation: An Introduction“ In D. Newbery, & N. Stern (Eds), *The Theory of Taxation for Developing Countries*. New York: Oxford University Press, 2002. P. 56-62
44. Newbery D. M. Taxation and Development. In D. Newbery, & N Stern (Eds.), *The Theory of Taxation for Developing Countries*. New York: Oxford University Press, 1987, P. 26-34
45. Teera J. M., Hudson J. Tax Performance: A Comparative Study. *Journal of International Development*, 16, 2004, P. 785–802
46. Amirthalingam K. Indirect Taxation in Sri Lanka: The Development Challenge, *Economic Review*, 36 (7 & 8), 2010, P. 10-15.
47. Khan M. H. Agricultural Taxation in Developing Countries: A Survey of Issue and Policy, *Agricultural Economics*, 24, 2001, P. 315-328.
48. Cremer H., Pestieau P., Rochet J.C. Direct Versus Indirect Taxation: The Design of Tax Structure Revisited. *International Economic Review*, 42 (3), 2001, P. 781-799

49. Sorensen P. B. The Theory of Optimal Taxation: What is the Policy Relevance?. *International Tax and Public Finance*, 14, 2007, P. 383-406
50. Kenny L.W., Winer S.L. Tax Systems in the World: An Empirical Investigation into the Importance of Tax Bases, Administration Costs, Scale and Political Regime. *International Tax and Public Finance*. №13(2), 2006, P. 181-215
51. Martinez-Vazquez H., Vulovic W., Liu J. Directly against indirect taxation: trends, theory and economic significance in Emilio Albi and Jorge Martinez-Vazquez. Edward Elgar Publishing House, Cheltenham. 2011. 92 p.
52. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL: <http://www.treasury.gov.ua> (дата звернення: 06.07.2020)
53. Жукевич О.М. Актуальні проблеми застосування ПДВ в Україні. *Економічний простір*. 2009. № 22/2. С. 258-264
54. Диференціація ставок ПДВ: за і проти / Економічна правда. URL: <https://www.epravda.com.ua/publications/2010/05/19/235781/> – 01.09.2013
55. Гега П.Т., Доля Л.М. Основи податкового права [навч. посібник]. Київ: Товариство «Знання», ККО, 1998. 273 с.
56. Дяковський Д. А. Оподаткування доданої вартості в Україні: автореф. дис... канд. екон. наук. Ірпінь, 2004. 20 с,
57. Кучерявенко М. П. Податкове право України: Академічний курс: підруч. К.: Правова єдність, 2008. 701 с,
58. Атаманчук Н. І. Правові основи непрямих податків в Україні. дис. ... докт. юрид. наук. Тернопіль, 2020. 472 с.
59. Кулик П. Л. Сутність та роль факторів впливу на реалізацію фіскального потенціалу ПДВ. *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 3. С. 335- 344.,
60. Моряк Т. Податок на додану вартість в системі податків на споживання країн Європейського Союзу. *Вісник Львівського університету. Серія економічна*. 2007. Вип. 37. С. 114-119,

61. Бандурка О.М., Понікаров В.Д. Податкове право: науково-практичний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2014. 312 с,
62. Диференціація ставок ПДВ: за і проти / Економічна правда. URL: <https://www.epravda.com.ua/publications/2010/05/19/235781/> – 01.09.2013
63. Аполлонова Н.В. Відповідність податку на додану вартість в Україні до вимог Євросоюзу. Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут». 2016. № 43 (1215). С. 7-11,
64. Греца С. М. Теоретичні аспекти визначення поняття адміністрування податку на додану вартість. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Юриспруденція. 2014. Вип. 8. С. 74-76,
65. Веремчук Д. В. Проблеми і перспективи розвитку системи непрямого оподаткування в Україні. Вісник Університету банківської справи Національного банку України. 2013. № 3. С. 13-18,
66. Науменко М. А. Універсальні акцизи на сучасному етапі економічного розвитку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к.е.н. Ірпінь, 2006. 20 с,
67. Аполлонова Н.В. Відповідність податку на додану вартість в Україні до вимог Євросоюзу. Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут». 2016. № 43 (1215). С. 7-11,,
68. Ярош М. В. Реформування непрямого оподаткування в Україні в умовах інтеграції до ЄС: автореф. дис.... канд. економ. наук. Київ, 2018. 20 с,
69. Осадчий С. О. Непряме оподаткування сільськогосподарських товаровиробників: автореф. дис...канд. екон. наук. Київ, 2004. 20 с
70. Гусєва В. О. Правове регулювання податку на додану вартість в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2010. 20 с.,
71. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4633>. (дата звернення: 21.01.2021).

72. Правове регулювання адміністрування податку на додану вартість в Україні: моногр. / С.М. Греца, Ю.М. Бисага, В.І. Ярема та ін. Ужгород: Видавничий дім «Гельветика», 2016. 200 с.,
73. Пирога С. С. Оптимізація податкової системи України на прикладі податку на додану вартість: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ужгород, 2015. 20 с.,
74. Андрійчук Ю. А. Правове регулювання відшкодування податку на додану вартість в Україні: автореф. дис. ...канд. юрид. наук. Київ, 2011. 20 с.,
75. Кодекс про податок на додану вартість Королівства Бельгії від 02.07.1969 URL: https://taxlink.ua/ua/international_normative_acts/kodeks-propodatok-na-dodany-vartist-korolivstva-belgii/ru/. (дата звернення: 15.11.2020).
76. Закон про податок на додану вартість Республіки Болгарія від 04.08.2006 URL: https://taxlink.ua/ua/international_normative_acts/zakon-pro-podatokna-dodany-vartist-respybliki-bolgarija-/ru/ (дата звернення: 17.12.2020)
77. Закон про податок на товари та послуги Республіки Польща від 12.05.2015. URL: https://taxlink.ua/ua/international_normative_acts/zakon-propodatok-na-tovari-ta-poslygi-respybliki-polshha/pl/. (дата звернення: 10.10.2020),
78. Закон про податок на додану вартість Великого Герцогства Люксембург від 11.02.1979. URL: https://taxlink.ua/ua/international_normative_acts/zakon-pro-podatok-na-dodanyvartist-velikogo-gercogstva-ljuksembyrg/ru/ (дата звернення: 01.11.2020)
79. Закон про податок на додану вартість Великого Герцогства Люксембург від 11.02.1979. URL: https://taxlink.ua/ua/international_normative_acts/zakon-pro-podatok-na-dodanyvartist-velikogo-gercogstva-ljuksembyrg/ru/ (дата звернення: 01.11.2020)
80. Закон СХХVІІ 2007 року про податок на додану вартість Республіки Угорщина. URL: https://taxlink.ua/ua/international_normative_acts/zakon-cxxvii2007-roky-pro-podatok-na-dodany-vartist/hu/. (дата звернення: 01.11.2020).

81. Закон про податок на додану вартість Республіки Хорватія від 01.01.2015. URL: https://taxlink.ua/ua/international_normative_acts/zakon-propodatok-na-dodany-vartist-respybliki-horvatija/ru/. (дата звернення: 01.11.2020).
82. Федчишин Ю. А. Наближення законодавства про податок на додану вартість України до законодавства Європейського Союзу в контексті Угоди про асоціацію: дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2016. 194 с.,
83. Філіппова Н. В. Гармонізація оподаткування податком на додану вартість в контексті реалізації зовнішньої фінансової науки: автореф. дис.... канд. економ. наук. Краматорськ, 2017. 20 с.,
84. Кудряшова Е. В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. М: Волтерс Клувер, 2006. 263 с.
85. Кулай А. В. Механізми та стан гармонізації системи непрямого оподаткування в ЄС. Фінанси України. 2015. № 7. С. 98-114.
86. Безверхий К., Юрченко О. Механізм бюджетного відшкодування ПДВ: теорія та практика. Бухгалтерський облік і аудит. 2016. № 9. С. 13-17.,
87. Оксенюк О.І. Історія становлення механізму бюджетного відшкодування ПДВ в Україні. Європейські перспективи. 2013. № 6. С. 178- 185,
88. Інтеграційні процеси у підприємстві : монографія / М.В. Римар, У.З. Ватаманюк-Зелінська. – Львів : РВВ НЛТУ України, 2013. – 188 с.
89. Макаренко В.В. Напрями вдосконалення адміністрування акцизного збору в Україні. Інноваційна економіка. 2010. № 2. С. 252-256
90. Угода про партнерство. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/998_012
91. Податкова система: навч. посіб. / Л.П. Сідельникова, Т.П. Сідельникова, Н.М. Костіна. К.: Ліра-К, 2013. 424
92. Фрадинський О. А. Еволюція акцизного оподаткування в Україні. Вісник Хмельницького національного університету. 2009. № 1. С. 112-116.,

93. Комарова І. В. Акцизне оподаткування в Україні у контексті європейських тенденцій. Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. 2017. № 1 (37). С. 73-78,
94. Коротун В. І. Акцизне оподаткування в історії фінансової думки. Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії : збірник наукових праць. 2008. Вип. 3 (12) : Ч. 2. С. 180–186.,
95. Хлебнікова І. І. Фіскальні та регулятивні ефекти акцизного оподаткування в Україні: автореф. дис.... канд. екон. наук . Ірпінь, 2018. 20 с.,
96. Хлібок Ю.А. Основні напрямки реформування сучасної податкової системи України. Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. 2009. № 2(6). С. 114-118,
97. Макаренко В.В. Напрями вдосконалення адміністрування акцизного збору в Україні. Інноваційна економіка. 2010. № 2. С. 252-256,
98. Макаренко В.В. Напрями вдосконалення адміністрування акцизного збору в Україні. Інноваційна економіка. 2010. № 2. С. 252-256,
99. Snossen Sijbren. Theory and Practice of Excise Taxation: Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving. Oxford University Press, 2005. 268 p
100. Дмитренко А. В., Лебедик Г. В. Особливості справляння акцизного податку в Україні та практика оподаткування. Eurasian Academic Research Journal. 2017. № 12. С. 61-66.
101. Коротун В. І. Акцизне оподаткування в історії фінансової думки. Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії : збірник наукових праць. 2008. Вип. 3 (12) : Ч. 2. С. 180–186.,
102. Гетманцев Д. О., Форсюк В. Л., Бойко Н. В. Непряме оподаткування. Правова сутність та адміністрування: наук.-практ. посіб. К.: Юрінком Інтер, 2014. 336 с
103. Карпенко С. П. Сутність та особливості акцизного оподаткування: світовий досвід та перспективи в Україні. Економіка та держава. 2015. № 3. С. 117-121.

104. Казацька М. Щодо питання визначення та законодавчого закріплення поняття «акцизний податок». Підприємство, господарство, право. 2018. № 4. С. 161-166.
105. Костяна О. В. Особливості розвитку акцизного оподаткування в Україні. Бізнес Інформ. 2017. № 3. С. 259-266.
106. Звіт МВФ по країні № 16/25. URL: <https://www.imf.org/external/lang/ukrainian/pubs/ft/scr/2016/cr1625u.pdf> (дата звернення: 10.12.2020)
107. Олійничук О., Швець Я. Світовий досвід акцизного оподаткування та його імплементація в Україні в контексті детінізації економіки. Актуальні проблеми правознавства. 2017. Вип. 3. С. 197-200.
108. Євсєєва І. О., Лисенька Н. М., Трубін І. О. Напрями удосконалення акцизного оподаткування в контексті виконання положень Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом. Ірпінь: НДІ фінансового права, 2015. 58 с.
109. Хлебнікова І. І. Механізми контролю за обігом тютюнових виробів в країнах ЄС. Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України. 2017. № 2. С. 316-336.
110. Комарова І. В. Акцизне оподаткування в Україні у контексті європейських тенденцій. Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. 2017. № 1 (37). С. 73-78
111. Атаманчук Н.І. Особливості акцизного оподаткування в Україні. Вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут» Політологія. Соціологія. Право. 2019. № 1. С. 73-77
112. Касьяненко Л.М., Атаманчук Н.І. Гармонізація податкового законодавства України із законодавством Європейського Союзу про акцизне оподаткування. Вчені записки Таврійського Національного університету ім. Вернадського. Юридичні науки. 2020. Том 31 (70) № 3. С. 120-124.
113. Шара Є.Ю. Облік і звітність в оподаткуванні: навчальний посібник Київ.; Центр учбової літератури, 2016 496с/

114. Податкова система: навч. посіб. / О.В. Олійник, І.В. Філон. К.: Центр навчальної літератури, 2016. 160 с
115. Сівіцька С.П., Дахно О.М. Використання підвищення акцизного податку як фактора покращення рівня здорового способу життя в державі. Економіка та управління національним господарством, Економіка та регіон №5 (60), С.31-37.
116. Науково-практичний коментар до податкового кодексу України в 3 томах. Т. 1: Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3т. / кол. авторів [заг. редакція М. Я. Азарова]. 2-ге вид., доп. та перероб. К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2011. 590 с.
117. Latvia - Value Added Tax Law. URL: http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/vatleg/html/vatleg_1_v_01_lav.html&q=latvia+latvias&WT.z_nav=Navigation&colid=4935. (дата звернення: 01.05.2020)
118. N. Vitkūnienė, Lithuania - Value Added Tax, Topical Analyses IBFD (accessed 1 Apr. 2015). URL: http://online.ibfd.org/document/evat_lt. (дата звернення: 01.05.2020).
119. Romania - New Law on VAT adopted (10 July 2002), News IBFD. URL: http://online.ibfd.org/data/tns/docs/html/tns_2002-07-10_ro_1.html#tns_2002-07-10_ro_1. (дата звернення: 01.05.2020)
120. Romania - New Law on VAT adopted (10 July 2002), News IBFD. URL: http://online.ibfd.org/data/tns/docs/html/tns_2002-07-10_ro_1.html#tns_2002-07-10_ro_1. (дата звернення: 01.05.2020)
121. Кулай А. В. Механізми та стан гармонізації системи непрямого оподаткування в ЄС. Фінанси України. 2015. № 7. С. 98-114
122. Рєзнік О. М., Овчаренко Н. М. Порівняльна характеристика ставки податку на додану вартість в Румунії, Франції, Люксембурзі та Україні. 397 Юридичний науковий електронний журнал Запорізького національного університету. 2015. № 6. С. 138-141.

123. Мищерякова О.В. Налоговые системы развитых стран мира. М.:Фонд “Правовая культура” 2005.
124. Лютий І. О., Дрига А. Б., Петренко М. О. Податки на споживання в економіці України. К: Знання, 2005 453с.
125. Луніна І.О., Флорова Н.Б. Ефективність оподаткування споживання в Україні. Фінанси України 2007- №1. С.55-60.
126. Податкові системи зарубіжних держав: Навчальний посібник / Андрущенко В.Л., Варналій З.С., Прокопенко І.А., Тучак Т.В. К.: Кондор Видавництво, 2012. 222с.
127. <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/mrdosvid/>
128. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність: навч.-метод. посіб./ Н.М. Ткаченко, Т.М. Горова, Н.О. Ільєнко К., 2004. 554 с.
129. Литвиненко Я.В. Податкові системи зарубіжних країн: навч. посіб./ Я.В. Литвиненко, І.Д. Якушик. К., 2004. 203 с.
130. Офіційний сайт Міністерства юстиції України. URL: https://minjust.gov.ua/m/str_6905
131. Сіташ Т.Д. Непрямі податки в податковій системі України. Економічний журнал. 2015. № 2. URL: file:///C:/Users/admin/Downloads/ecfor_2015_2_51.pdf
132. Когут М. Г. Характеристика основних переваг та недоліків непрямого оподаткування. Науковий вісник УжНУ. Серія: «Право». Випуск 62. 2020. С.231-234
133. Когут М. Г. Характерні особливості непрямих податків. Аналіз їх переваг та недоліків. Закарпатські правові читання: матеріали X Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Ужгород, 19-20 квіт. 2018 р.) / за заг. ред. О. Я. Рогача, Я. В. Лазура, М. В. Савчина; Ужгородський національний університет. Ужгород: РІК-У, 2018. Т. 1. С. 193-196

134. Івашків Т. С., Петрина М. Ю., Кушлик О. Ю., Вербовська Л. С. Переваги та недоліки в системі прямого і непрямомооподаткування. Науково-інформаційний вісник «Економіка». Випуск 7. 2013. С.333-338
135. Чуй І. Р. Прямі і непрямі податки у податкових системах розвинутих країн. Вісник Львівського університету. Серія економічна. Вип. 43. Львів; вид-во ЛНУ ім. І. Франка, 2010. С. 406-413.
136. Котіна Г. Податкові важелі впливу на економіку в сучасних умовах: вітчизняний та світовий досвід. Економіст. 2010. №5. С. 31-35
137. Когут М. Г. Феномен "податкової ями": що це і як з цим боротись? Травневий конгрес правознавців: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Ужгород, 15 – 17 травня 2015 р.) / За заг. ред. Лазура Я.В.; Ужгородський національний університет. Ужгород: УжНУ, 2015. Т. 1. С. 116-121.
138. Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академічний курс: Підручник. Х.:Право. 2012. 256с.
139. Податкове право: Навч.посіб./Греца Я.В., Ярема В.І., Бисага Ю.М., Сідак .В., К.: Знання. 2012.
140. Податкове право. Навчальний посібник / за ред. О.М. Бандурка, В.Д. Понікаров. С.М. Попова. К.:Центр учбової літератури. 2012.
141. Managing indirect tax controversy. Dealing with audits and disputes. Executive summary. EY Global. 2015. URL: <https://cdn.ey.com/echannel/gl/en/services/tax/VAT--GST-and-other-sales-taxes/indirect-tax-controversy/ey-TL-exec-summary-2015.pdf>,
142. Why indirect taxes are the next frontier in controversy. EY Global. 2019. URL: https://www.ey.com/en_gl/tax/why-indirect-taxes-are-the-next-frontier-in-controversy
143. Макарьчук Р. Проблеми впровадження системи електронного адміністрування податку на додану вартість. Взгляд юриста. Юридический блог компании

- Jurimex. 2014. URL: <http://jurblog.com.ua/2014/09/problemi-vprovadzhennya-sistemi-elektronnoho-administruvannya-podatku-na-dodanu-vartist/>
144. Боровик П. М., Ладиженська В. О. Проблеми акцизного оподаткування в Україні. Економічний вісник Донбасу. №3 (25). 2011. С. 103-107
145. Суворов В. Оцінка ефективності фіскальної функції митних органів. Вісник КНТЕУ. 2011. № 3. С. 57–69.
146. Когут М. Г. Теоретичні аспекти гармонізації непрямого оподаткування з вимогами податкового права ЄС. Visegrad Journal on Human Rights. № 6 (volume 1), 2020. Р. 184–187.
147. Когут М. Г., Греца Я. В. Податкові системи Франції та Швеції: аналіз основних особливостей та можливість їх запозичення для України. Науковий вісник УжНУ. Серія: «Право». Випуск 47. Том 2. 2017. С.119-122
148. Вінтер Дж., Агню М., Леске Р. Зміни до режиму арбітражних процедур щодо ПДВ в ЄС та Чеської Республіки. Вісник АСА. 2009, ч. 4, С. 834 – 836
149. Кміть В., Яскевич О. Зарубіжний досвід функціонування системи прямого оподаткування та доцільність його застосування у національній практиці. Український журнал прикладної економіки. 2017. Т. 2. № 3. С. 96–106
150. Лисяк Л.В., Гуменюк М.О., Філімонова Д.А., Удосконалення податкової системи України з урахуванням досвіду зарубіжних країн. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету С. 90-94
151. Успішний іноземний досвід проведення реформ у фіскальній сфері / Європейський інформаційно-дослідницький центр. URL: <http://euinfocenter.rada.gov.ua>.
152. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 16.09.2014 № 1678-VII. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011 (дата звернення 21.09.2020)

153. Владика С.А. Правове регулювання непрямого оподаткування в Європейському Союзі: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.11. Київ. 2016. 225 с.,
154. Мариненко Н.М. Особливості сплати ПДВ у країнах Європейського Союзу. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції студентів і молодих учених «Соціально-економічні аспекти розвитку економіки». 2017. С. 109–111.,
155. Податковий кодекс Федеративної Республіки Німеччина (Abgabenordnung (AO): від 01.01.1977 р. URL: <http://www.buzer.de/gesetz/1966/index.htm>. (дата звернення: 01.10.2020).
156. Kaffeesteuergesetz vom 15. Juli 2009, das zuletzt durch Artikel 203 der Verordnung vom 19. Juni 2020 geändert worden ist. URL: https://www.gesetze-iminternet.de/kaffeestg_2009/BJNR191900009.html(date of access: 15.02.2020).
157. Lov om forskellige forbrugsafgifter. URL: <https://www.elov.dk/lov-omforskellige-forbrugsafgifter/11/>(date of access: 15.01.2020)
158. Закон про акцизні збори на солодоші, морозиво та безалкогольні напої від 17 грудня 2010 р. URL: <https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2010/20101127>. (дата звернення: 01.05.2020).
159. Кравченко І. С. Акцизний податок на солодкі безалкогольні напої. Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України: 433 збірник матеріалів III Науково-практичного круглого столу, 15 травня 2020 р., м. Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2020. С. 175-178.,
160. Закон о налоге на добавленную стоимость Итальянской Республики від 12.01.2015. https://taxlink.ua/ua/international_normative_acts/zakon-pro-podatok-nadodany-vartist-italijskoi-respybliki/ru/ (дата обращения: 01.05.2020)
161. Думчиков М.О. Адміністративно-правові засади реформування системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. Суми: СумДУ, 2018. 221 с.
162. Офіційний рейтинг податків Paying Taxes. URL: <https://fbstax.com/uk/media-center/blog-uk/what-is-vat-and-its-rates-in-european-countries/>

163. Залунін В.Ф. Аналіз тенденцій та питання удосконалення механізму непрямого оподаткування, виходячи з міжнародного досвіду. Інфраструктура ринку. 2016. № 2. С. 308–312.
164. <http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20040680622/U/D20040622Lj.pdf>
165. <https://home.kpmg/pl/en/home/insights/2020/02/tax-alert-significant-legalchanges-affecting-trade-and-food-industry-sugar-tax-the-tax-on-alcoholic-drinks-of-upto-300-ml-in-volume-and-other-new-regulations.html>
166. Tax facts 2016 Poland. URL: http://www.bakertilly.pl/media/507152/Tax_2016_EN.pdf
167. European Union VAT rates 2017. URL: <http://www.vatlive.com/vat-rates/european-vat-rates/eu-vat-rates>.
168. <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/Stranky/default.aspx>
169. Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС : монографія / за ред. А. М. Соколовської; ДННУ “Акад. фін. управління”. К., 2017. 448 с.
170. <https://taxfoundation.org/estonia-has-most-competitive-tax-system-oecd/>
171. Успішний іноземний досвід проведення реформ у фіскальній сфері. Інформаційна довідка, підготовлена Європейським інформаційно-дослідницьким центром на запит народного депутата України. 20 с
172. Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС : монографія / за ред. А. М. Соколовської; ДННУ “Акад. фін. управління”. К., 2017. 448 с.
173. Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС : монографія / за ред. А. М. Соколовської; ДННУ “Акад. фін. управління”. К., 2017. 448 с.
174. <http://www.baltic-legal.com/taxes-inlithuania-eng.htm>

175. Думчиков М.О. Адміністративно-правові засади реформування системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Суми: СумДУ, 2018. 21 с.
176. Паславська Р. Ю. Система адміністрування податків в Україні: автореф. дис. ... канд. екон. наук: Львів. нац. ун-т ім. Івана Франка. Львів, 2014. - 20 с
177. Ярош М. В. Реформування непрямого оподаткування в Україні в умовах інтеграції до ЄС: дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2018. 217 с.
178. Оксенюк О.І. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України: дис.. на здобуття наук. ступеня к. е. н. Львів, 2015. 231 с.
179. Про затвердження наборів продуктів харчування, наборів непродовольчих товарів та наборів послуг для основних соціальних і демографічних груп населення: Постанова КМУ від 11.10.2016 № 780. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/780-2016-п#Text> (дата звернення: 01.05.2020)
180. Атаманчук Н.І. Ставки податку на додану вартість в Україні та країнах Європейського Союзу: порівняльний аналіз. Електронне наукове фахове видання «Порівняльно-аналітичне право». 2018. № 5. С. 190-193. URL: http://www.pap.in.ua/5_2018/53.pdf
181. Атаманчук Н.І. Знижена ставка податку на додану вартість : законодавчі ініціативи в Україні та міжнародна практика. Актуальні проблеми юридичної науки та практики в ХХІ столітті: матеріали міжнародної науковопрактичної конференції (16–17 жовтня 2020 р., м. Рівне). Рівне: Видавничий дім «Гельветика», 2020. Ч.2. 212, [8-12] с.
182. Кравченко І. С. Акцизний податок на солодкі безалкогольні напої. Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України: 433 збірник матеріалів ІІІ Науково-практичного круглого столу, 15 травня 2020 р., м. Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2020. С. 175-178.
183. Cornelsen L, Carriedo A. Податки, пов'язані зі здоров'ям на продукти та напої. Співпраця з дослідження харчових продуктів; 2015. URL:

- <http://foodresearch.org.uk/wp-content/uploads/2015/05/Food-and-beverage-taxesrevision-27-may-2015.pdf>
184. Steel for packaging industry complains against Danish tax law. URL: <https://www.euractiv.com/section/climate-environment/news/steelfor-packagingindustry-complainsagainst-danish-tax-law/> (Last accessed: 02.05.2019).
 185. Carbon Tax on Packaging (Netherlands). URL: http://ec.europa.eu/environment/waste/prevention/pdf/Netherlands_Factsheet.pdf (Last accessed: 02.05.2019).
 186. Packaging Excise Duty Act. URL: <https://www.riigiteataja.ee/en/eli/ee/Riigikogu/act/504072017009/consolide> (Last accessed: 02.05.2019).
 187. Belgium. Excise duties in EU countries. European Commission: web-site. URL: <http://trade.ec.europa.eu/tradehelp/excise-duties-eu-member-states> (Last accessed: 02.05.2019).
 188. Finland. Excise duties in EU countries. European Commission: web-site. URL: <http://trade.ec.europa.eu/tradehelp/excise-duties-eu-member-states> (Last accessed: 02.05.2019).
 189. Директива № 94/62 / ЄС Європейського Парламенту та Ради про упаковку та відходи від упаковки від 20 грудня 1994 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_b05 (дата звернення: 01.09.2020).
 190. Малишевська О. С. Досвід і перспективи вирішення проблеми поводження з полімерною упаковкою у світі та Україні. Наукові доповіді НУБіП України. 2018. № 5 (75). URL: [file:///C:/Documents%20and%20Settings/Admin/Мои%20документы/11447-25504-2-РВ%20\(1\).pdf](file:///C:/Documents%20and%20Settings/Admin/Мои%20документы/11447-25504-2-РВ%20(1).pdf). (дата звернення: 01.09.2020).
 191. Коваль Ю.А. «Податок на упаковку»: законодавчі ініціативи та міжнародна практика. Упаковка. 2017. № 6. С. 45-48.

192. Атаманчук Н.І. «Податок на упаковку»: міжнародний досвід та можливості для України. Юридична наука в сучасному світі: здобутки та перспективи: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 25 вересня 2020 року). Одеса: Видавничий дім «Гельветика», 2020. 164, [114-117] с.
193. Проект Закону України «Про віртуальні активи». Проект №3637. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=69110
194. Проект Закону України «Про державне регулювання діяльності щодо організації та проведення азартних ігор». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/768-20#Text>
195. особливості оподаткування доходу від виграшу у лотерею. Офіційне видання державної фіскальної служби. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100017520-pdf-osoblivosti-opodatkovannya-dokhodu-vid-igrashu-u-lotereyu>