

УДК 336.1

Сторожук Олександр Володимирович

доцент кафедри митної справи, кандидат економічних наук
Університет фіскальної державної служби України

Гезей Анастасія Миколаївна

студент
Університет фіскальної державної служби України

Сторожук Александр Владимирович

доцент кафедры таможенного дела, кандидат экономических наук
Университет фискальной государственной службы Украины

Гезей Анастасия Николаевна

студент
Университет фискальной государственной службы Украины

Storozhuk A.

Associate Professor of customs, PhD in Economics
University of Fiscal State Service of Ukraine

Hezei A.

University of Fiscal State Service of Ukraine

**ЕКОНОМІЧНА СУТЬ ТА СВІТОВІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ
УНІВЕРСАЛЬНОГО АКЦИЗУ
THE ECONOMIC SENCE AND GLOBAL TRENDS IN EXCISE
UNIVERSAL**

Анотація: У статті розглянуто сутність та тенденції розвитку універсальних акцизів в Україні та світі. Визначено переваги і недоліки акцизного оподаткування. Описано розвиток оподаткування універсальними акцизами в Україні та світі.

Ключові слова: прями податки, непрямі податки, акцизне оподаткування, універсальні акциз, специфічні акцизи, ПДВ.

Анотация: В статье рассматривается суть и тенденции развития универсальных акцизов в Украине и мире. Определены преимущества и

недостатки акцизного налогообложения. Описано развитие налогообложение универсальными акцизами в Украине и мире.

Ключевые слова: прямые налоги, непрямые налоги, акцизное налогообложение, универсальные акцизы, специфические акцизы, НДС.

Summary: This paper describes the point and trends of universal excise taxes in Ukraine and in the world. The benefits and drawbacks of excise taxation are defined. It describe the development of universal excise tax in Ukraine and in the world.

Key words: direct taxes, indirect taxes, excise tax, excise universal, specific excise, VAT.

Провідна роль у забезпеченні виконання державою функцій щодо регулювання економічних процесів належить податкам. Податки відіграють важливу роль у регулюванні процесів суспільного відтворення. Проте механізм їх впливу є різним, оскільки вони поділяються на прямі та непрямі податки. Універсальні акцизи відносяться до групи непрямих податків. У податковій практиці існують три форми універсальних акцизів: податок з продажів (купівель) у сфері оптової або роздрібної торгівлі, податок з обороту і податок на додану вартість. Найбільш поширеним універсальним акцизом є податок на додану вартість (далі – ПДВ). ПДВ аргументовано вважають найбільш досконалою сучасною формою непрямого оподаткування, яка виконує визначну функцію у системі державних фінансів більшості розвинених країн світу. Він є ключовим непрямим податком в Україні та країнах-членах ЄС, оскільки частка його надходжень у доходах державних бюджетів країн досягає 45%. Принциповими його перевагами є сталість надходжень, простора база оподаткування, податкове навантаження з ПДВ на кінцевий товар не залежить від кількості оборотів і стадій створення вартості, ПДВ не впливає на прийняття альтернативного рішення «споживання-заощадження» тощо.

У науковій літературі питанню акцизного оподаткування приділяється досить багато уваги. Зокрема, податок на додану вартість є предметом

найбільшої кількості наукових робіт і публікацій, що пов'язано з місцем даного податку у соціально-економічному розвитку. У цілому вказаній проблематиці присвятили свої наукові праці та розробки такі вчені-економісти, як Антонюк Я.М., Васильків Т.Г., Гридчина М.В., Данілов О.Д., Шевченко Є.В., Мельник В.М., Романенко С.І., Осадчий С.О., Онишко С.В. та інші.

Однак література останніх років вказує на загальну для всіх держав тенденцію до повільного, але поступового переходу від прямого оподаткування до непрямого. Міжнародна економічна конкуренція і бажання держав створити найбільш привабливий податковий клімат для іноземних інвесторів призвели до зниження ставок податків, в рамках яких здійснюється прибуткове оподаткування. При цьому виникла необхідність компенсації зниження податкових надходжень до бюджету - і найбільш часто для цього підвищувалися ставки ПДВ. У сучасному світі ПДВ є одним з найбільш істотних джерел податкових надходжень до бюджетів більшості держав світу: наприклад, в державах - членах ОЕСР надходження від ПДВ становлять майже третину від загального обсягу податкових надходжень [5, 727-728].

Фактично непрямі податки являють собою певну надбавку до вартості товару або послуги, яка лягає на плечі споживача. Непрямі податки можна розділити на 4 групи:

Група 1. Універсальні податки. Сюди відносяться надбавки, які включаються у вартість всіх товарів та послуг (можливо, за деякими винятками). Найтипівішим (і в багатьох країнах єдиним) прикладом універсального непрямого податку є податок на додану вартість (ПДВ). Цей же податок традиційно є найбільш проблемним і спірним: навколо нього постійно виникають різні дискусії і дебати.

Група 2. Індивідуальні податки. До цієї групи відносяться непрямі податки, якими обкладаються тільки окремі види товарів або послуг. Прикладами таких податків можуть служити:

- Акцизний податок;
- Податок на продаж або купівлю нерухомості тощо

Група 3. Фіскальні монополії. До цієї групи непрямих податків відносяться різні платежі, що сплачуються платниками податків за отримання різноманітних дозвільних документів, видача яких монополізована державою. Приклади таких податків:

- Плата за видачу ліцензії;
- Плата за видачу дозволів;
- Збори за оформлення документів і т.д.

Група 4. Мита. Окрему групу непрямих податків складають ввізне і вивізне мита, які сплачують експортери або імпортери товарів і які так само фактично включаються у вартість продукції. Непрямі податки в більшості випадків є основним доходом бюджету держави, лідирують серед них, як правило, ПДВ та акцизи. Від сплати непрямих податків складніше ухилитися, тому вони надходять до бюджету у більш повному обсязі, ніж прямі податки [1, 50-55].

Значна роль в реалізації політики стабілізації державних фінансів належить непрямим податкам. Якщо при економічному спаді зростає роль непрямих податків, що дає можливість закріпити і стабілізувати базу оподаткування, то при економічному зростанні, навпаки, прямі податки набувають домінуючого фіскального впливу.

За економічною сутністю головними видами непрямих податків є податок на додану вартість (ПДВ), акцизний податок і мито, що становлять важливу частину централізованих грошових фондів [2, 77].

Акцизи - це непрямі податки, які встановлюються у вигляді надбавки до ціни. Специфічні акцизи виникли набагато раніше, ніж універсальні. Характерними їх рисами є обмежений перелік товарів, з яких вони стягуються, та диференційовані ставки по окремим групам товарів. Універсальні акцизи відрізняються від специфічних універсальними ставками на всі групи товарів та ширшою базою оподаткування.

Поширення універсальних акцизів зумовлене рядом чинників. Широка база оподаткування забезпечує стійкі надходження до бюджету, які не залежать від змін в уподобаннях споживачів та асортименті реалізованих

товарів. Універсальні ставки полегшують контроль податкових органів за правильністю сплати податку. Універсальні акцизи доволі нейтральні до процесів ціноутворення, оскільки податковий тягар рівномірно розподіляється між усіма групами товарів. Такі недоліки непрямих податків, як значний вплив на інфляційні процеси і регресивність в соціальному аспекті виражені в універсальних акцизах яскравіше ніж в інших непрямих податках.

У податковій практиці існують три форми універсальних акцизів: податок з продажів (купівель) у сфері оптової або роздрібної торгівлі, податок з обороту і податок на додану вартість. Об'єктом оподаткування податку з продажу (купівель) у ланках оптової чи роздрібної торгівлі є валовий доход на кінцевому етапі реалізації чи виробництва товарів, тобто оподаткування проводиться лише один раз, на одному ступені руху товарів.

Податок з обороту також стягується з валового обороту, але вже на всіх ступенях руху товарів. Із цим пов'язаний значний недолік податків цієї групи - кумулятивний ефект, який полягає в тому, що в об'єкт оподаткування включаються податки, які були сплачені раніше, на попередніх етапах руху товарів.

Податок на додану вартість сплачується на всіх етапах руху товарів, але об'єктом оподаткування виступає вже не валовий оборот, а додана вартість, що зберігає переваги податку з обороту, але в той же самий час ліквідує його головний недолік - кумулятивний ефект [3, 64].

У роботах вчених П. Геги та Л. Долі зазначається, що сутність ПДВ полягає у сплаті його продавцем (виробником, постачальником) товарів, робіт або послуг з тієї частини вартості, яку він додає до вартості своїх товарів (робіт, послуг) до стадії реалізації. Додана вартість створюється в процесі всього циклу виробництва і обігу товарів, починаючи зі стадії виготовлення їх і закінчуючи реалізацією кінцевому споживачеві.

На нашу думку, ПДВ можна визначити як податок на споживання, який стягується із доданої вартості, що створюється на кожному етапі виробництва, сплачується кінцевим споживачем та вноситься до бюджету продавцем, за винятком випадків здійснення операцій за участі нерезидентів.

Історія непрямого оподаткування налічує не одне століття. Як вказується в літературі, непрямі податки використовувалися для оподаткування землі в Афінах і Римі ще в античний період, тоді ж вже існували митні платежі, які сплачувалися в портах щодо товарів, які доставляли водним транспортом, і на ринках, якщо товари привозилися сухопутним транспортом. У III ст. н.е. римський імператор Діоклетіан обклав податками монополії, яким було надано право виробництва і продажу товарів [4, 103-107].

В кінці XIII ст. в Англії стягувалися податки на вовну, експортовану італійськими купцями, яким було надано ексклюзивне право на такий експорт. Відповідні митні платежі в подальшому були поширені на експорт усіх товарів з Англії. У Пізньому Середньовіччя в Італії та в інших державах відносно товарів, які виробляли ремісники, податком обкладалися відповідні гільдії, які, у свою чергу, компенсували понесені витрати, стягуючи податки з ремісників.

Істотні зміни в непрямому оподаткуванні товарів відбулися, коли між первинним виробником і кінцевим споживачем стали з'являтися в значній кількості організації, які використовували вироблені первинним виробником товари у своєму власному виробництві або які займалися реалізацією товару виробника. Встановлений у більшості країн Європи податок з обороту (turnover tax) при багатостадійному виробництві відрізнявся так званим каскадним ефектом, коли на кожній стадії виробництва стягувався податок з повної вартості товару без урахування податку, сплаченого на попередніх стадіях виробництва, що призводило до істотного збільшення податкового тягара для кінцевого споживача і призводило до сплати податку з податку.

Ідея вдосконалення податку з обороту була висловлена в Німеччині в 1918 р Вільгельмом фон Сіменсом, який запропонував так званий покращений податок з обороту. Основна ідея вдосконалення існуючого податку полягала в тому, щоб на кожній наступній стадії виробництва зменшити суму сплачуваного податку на суму податку, яка була сплачена на попередній стадії виробництва. Проте відповідне пропозиція не була реалізована.

Незважаючи на висловлені Вільгельмом фон Сіменсом ідеї, розробником податку на додану вартість, в основу якого покладено ідею про розподіл тягаря сплати податку між стадіями виробництва, вважається французький економіст Моріс Лоре, на основі розробок якого ПДВ було введено в порядку експерименту у французькій колонії Кот-д'Івуар в 1954 р, а після того, як експеримент був визнаний вдалим, ПДВ з'явився в 1958 р у Франції.

Податок на додану вартість розглядався як новий, поліпшений варіант податку з продажів, оскільки він дозволяв охоплювати оподаткуванням не одну, а багато або навіть всі стадії виробництва та обігу. Спочатку метою оподаткування податком був великий бізнес, проте пізніше він поширився і на інші категорії підприємців.

Незважаючи на те що вже в 1960-х рр. ПДВ з'явився в окремих зарубіжних державах, наприклад в Бразилії (1967), Данії (1967), Німеччині (1968), Нідерландах (1969), Швеції (1969), його широке розповсюдження почалося в 1970-х рр. Саме в цей період ПДВ був введений в Австрії (1973), Аргентині (1975), Бельгії (1971), Великобританії (1973), Ізраїлі (1976), Ірландії (1972), Італії (1973), Колумбії (1975), Кореї (1977), Коста-Ріці (1975), Люксембурзі (1970), Норвегії (1970), Панамі (1977), Перу (1973), Чилі (1975).

Податок на додану вартість поширився світом швидше, ніж будь-який інший податок у сучасній історії. Однією з небагатьох держав, які досить довго вводили ПДВ, була Японія, де закон про податок на додану вартість був прийнятий в 1950 р, проте дата його вступу в силу була відкладена на кілька років, а в 1954 р закон був скасований, і тільки в 1988 р в податковій системі Японії з'явився ПДВ, щоправда, в дещо зміненому вигляді в порівнянні з законом 1950р.

У сучасному світі у зв'язку з рецесією у світовій економіці і ускладненням бізнес-структур платники податків і податкові органи приділяють все більше уваги податкам на споживання. Поширення ПДВ (також відомого як податок на товари і послуги) в зарубіжних країнах оцінюється як найбільш істотне явище в розвитку оподаткування за останні 50

років. За станом на 2008 р зі 183 держав, досвід яких був досліджений, в 145 в тій чи іншій формі застосовувався ПДВ і лише в 20 використовувалися інші форми оподаткування споживання, а в 18 - взагалі було відсутнє оподаткування на споживання. При цьому реформування правового регулювання даного податку постійно триває: кількість держав, які встановили даний податок, незмінно зростає, і не припиняється вдосконалення діючих систем його функціонування. Станом на 2010 р. аналізований податок був встановлений вже в 156 державах світу [5, 723-725]. Іноді в рамках політичних дискусій звучать заклики про скасування ПДВ, однак шанси реального скасування даного податку в літературі оцінюються як незначні.

Спочатку вважалося, що непряме оподаткування є найбільш ефективним джерелом поповнення бюджету для держав з економікою, що розвивається, оскільки при високому рівні безробіття, низькому рівні доходів населення і значних складнощах з адміністрування прибуткових податків з фізичних осіб ефективність прибуткового оподаткування значно знижується. При цьому для країн з економікою, що розвивається, характерним є те, що значна частина надходжень від непрямих податків пов'язана з оподаткуванням імпорту, а не з реалізацією товарів на внутрішньому ринку.

Однією з причин такого широкого розповсюдження ПДВ (принаймні в європейських державах) є проведена в рамках ЄС гармонізація податків з обороту, акцизних зборів та інших форм непрямих оподаткування, здійснення якої в межах, необхідних для створення та функціонування єдиного ринку, було проголошено ще в Римському договорі 1957 р.

Від європейської моделі значно відрізняється ПДВ, який впроваджено у Канаді, Новій Зеландії, ПАР і Японії. Так, наприклад, в Японії для обчислення суми податку не використовуються традиційні для більшості держав рахунків-фактури: для визначення суми податку враховуються дані не з рахунків-фактур, а з документів бухгалтерського обліку. Основні відмінності правового режиму ПДВ в Новій Зеландії полягають, по-перше, в більш широкому визначенні категорій товарів і послуг, реалізація яких підлягає оподаткуванню цим податком (це проявляється також і в тому, що податком обкладається

досить широкий спектр послуг, що надаються органами влади); по-друге, в тому, що податком обкладається будь яка реалізація товарів і послуг, здійснених резидентом Нової Зеландії.

Як вже зазначалося, ПДВ отримав широке розповсюдження в зарубіжних країнах. Одним з небагатьох держав з розвиненою економікою, в якому відсутній аналізований податок, є США, де на рівні штатів і місцевої влади стягується податок з продажів. У зв'язку з глобальним поширенням ПДВ в зарубіжних державах питання про введення в США даного податку піднімається регулярно.

Також відомий як податок з роздрібною торгівлі (sales tax, retail sales tax). Є податком на споживання, що стягується одноразово на стадії продажу товару кінцевому споживачу товару, а особи, які купують товари для подальшого їх використання у підприємницькій діяльності (і документально підтверджують дану обставину), цей податок не сплачують.

США - єдина держава - член ОЕСР, в якому податок з продажів є основним податком на споживання. У США цей податок встановлений на рівні штатів (і стягується в 46 з 50 штатів), а також на місцевому рівні. Об'єкт оподаткування з місцевого податку з продажів звичайно ідентичний об'єкту оподаткування з відповідного податку з продажів, встановленому на рівні штату. Крім того, місцевий податок адмініструється на рівні штату, а це призводить до того, що місцевий податок з продажів по суті просто збільшує ставку податку з продажів, встановленого в штаті, і забезпечує додаткові надходження до місцевих бюджетів [6, 94-95].

Виходячи з вище сказаного, можна дійти висновку, що європейські країни максимально наблизилися до створення єдиної податкової системи. Цим шляхом прямує також Україна. Проте в процесі запровадження податку на додану вартість вітчизняна економіка пройшла певні етапи, які характеризувалися своїми особливостями його впливу на економічні процеси. При цьому щодо функціонування податку на додану вартість виникає кілька проблем, на яких варто зупинитись більш докладно. До цих проблем слід віднести: розмір та частоту зміни податкових ставок, порядок визначення

податку, оподаткування імпортованих товарів. Кожен із перелічених елементів здійснює свій особливий вплив на стан суб'єктів господарювання та характер економічного розвитку загалом.

Література:

1. Прямі і непрямі податки [Електронний ресурс]. – 2016. – Режим доступу до ресурсу: <http://invest-program.com.ua/pryami-i-nepryami-podatky/>.
2. Особливості непрямого оподаткування в Україні. [Електронний ресурс]. – 2014. – Режим доступу до ресурсу: <http://naub.oa.edu.ua/2014/osoblyvosti-nepriamoho-opodatkuvannya-v-ukrajini-6/#comments>.
3. Золотько І. А. Податкова система України / І. А. Золотько, М. Д. Білик. – Київ: КНЕУ, 2000. – 192 с. – (ISBN 966–574–178–0).
4. Schenk A., Oldman O. Value Added Tax: A Comparative Approach. Cambridge: Cambridge University Press, 2007. P. 2-5.
5. Lejeune I. Designing VAT / GST Law to be Effective and Efficient: A Global Benchmarking of VAT / GST Systems // The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World. Kluwer Law International, 2012.
6. Кілінкарова Є. В. Податкове право зарубіжних країн / Є. В. Кілінкарова., 2015. – 354 с. – (Бакалавр і магістр. Академічний курс).
7. Caldwell, J.G. (2000). The Value"Added Tax: A New Tax System for the United States. Vista Research Cor" poration. 251 p.
8. Maiburov, I. and Sokolovska, A. (2011), Teoria nalodoobligaenia [The Theory of Taxation]. UNITI Dana, Moscow, Russia.
9. Vronska, G. (2012), "VAT: history of development and international practice" [Online], available at: [http://www.vvplawfirm.com/ru/publicationsall/55"pubcat/226"2012"03"15"14"24"52](http://www.vvplawfirm.com/ru/publicationsall/55) (Accessed 4 Jan 2015).
10. Excise duty refund in Belgium. [Online], available at: [https://www.remobis.com/en/excise"duty"refund" belgium](https://www.remobis.com/en/excise) (Accessed 14 Jan 2015).