АНАЛІЗ ТЕНДЕНЦІЙ ТА ПИТАННЯ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ, ВИХОДЯЧИ З МІЖНАРОДНОГО ДОСВІДУ

ANALYSIS OF TRENDS AND IMPROVEMENT OF THE INDIRECT TAXATION MECHANISM ACCORDING TO INTERNATIONAL EXPERIENCE

УДК 336.2

Залунін В.Ф.
д.е.н., професор кафедри обліку, економіки і управління персоналом підприємства
Придніпровська державна академія будівництва та архітектури
Кононова О.Є.
к.е.н., доцент кафедри обліку, економіки і управління персоналом підприємства
Придніпровська державна академія будівництва та архітектури

У статті розглянуті основні етапи виникнення непрямого оподаткування в зарубіжних країнах, основні ставки ПДВ в країнах ЄС та представлено аналіз основних досягнень країн ЄС в «фіскальній інтеграції».
Ключові слова: *оподаткування, непрямий податок, ПДВ, акциз, мито, зарубіжний досвід, країни ЄС.*

В статье рассмотрены основные этапы возникновения косвенного налогообложения в зарубежных странах, основные ставки НДС в странах ЕС и представлен анализ основных достижений стран ЕС в «фискальной интеграции».
Ключевые слова: *налогообложение, косвенный налог, НДС, акциз, пошлина, зарубежный опыт, страны ЕС.*

The article describes the main stages of the emergence of indirect taxation in foreign countries, the basic VAT rate in the EU and presents an analysis of the main achievements of the EU «fiscal integration».
Key words: *tax, indirect tax, VAT, excise duty, customs duty, foreign experience, EU countries.*

Постановка проблеми. Питання непрямого оподаткування обговорювалися ще кілька століть тому. Англійські економісти в XVIII в. писали про недоцільність непрямого оподаткування і перехід на пряме оподаткування. Однак, непрямі податки продовжують стягуватися і по теперішній час.

У податковій системі України чільне місце посідають непрямі податки, які є не лише головним джерелом наповнення державного бюджету, але й ефективним інструментом впливу на суспільне виробництво.

Актуальність обраної теми дослідження визначається також тим, що на сьогоднішній день непряме оподаткування є важливим засобом впливу як на економіку в цілому, так і на обсяги споживання населення. Вдосконалення непрямого оподаткування покликане покращати функціонування національної економіки, створити надійну основу для розвитку малого та середнього бізнесу, сприяти отриманню стабільних надходжень до державного бюджету з метою реалізації всіх необхідних загальнодержавних завдань. Проте, на сьогоднішній день система непрямого оподаткування в Україні має низку проблем, які заважають повноцінному економічному функціонуванню держави та її інтеграції в європейський простір, тому пріоритетним є аналіз тенденцій та питань непрямого оподаткування в країнах ЄС. Необхідна побудова такої моделі непрямого оподаткування, яка б найбільше відповідала сучасним економічним умовам; зокрема, результатом упровадження її стало б поєднання високої фіскальної ефективності з одночасним забезпеченням належного регулюючого впливу на соціально-економічні явища.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Важливий внесок у дослідження питань податкового забезпечення суспільно необхідних видатків держави зробили видатні представники західної економічної думки: Ш. Бланкарт, А. Вагнер, К. Віксель, Дж. Гелбрейт, Дж. Кейнс, Е. Кларк, А. Лаффер, Е. Ліндаль, Р. Масгрейв, Д. Рікардо, П. Самуельсон, А. Сміт, Р. Харрод, праці яких містять фундаментальні засади формування концептуальних положень для подальших розробок у сфері оподаткування.

Чимало напрацювань щодо дослідження й удосконалення системи непрямого оподаткування в Україні зроблено і вітчизняними науковцями, у тому числі: В.Л. Андрущенком, О.Д. Василиком, В.П. Вишневським, О.М. Десятнюк, Ю.Б. Івановим, А.І. Крисоватим, І.О. Луніною, І.О. Лютим, П.В. Мельником, А.М. Соколовською, Л.Л. Тарангул, В.М. Федосовим, С.І. Юрієм та ін.

Постановка завдання полягає у висвітленні ролі непрямого оподаткування у європейських країнах, а також дослідженні та розкритті основних етапів виникнення непрямого оподаткування, податкових ставок та проблемних аспектів непрямого оподаткування на нинішньому етапі розвитку економіки.

Виклад основного матеріалу дослідження. На сьогодні ПДВ є прийнятим у більш, ніж 140 країнах світу і на нього припадає близько 20% світового обсягу податкових надходжень. Мабуть, тільки податок на прибуток є чільним прикладом застосування у XX столітті податкової політики конвергенції. Майже повсюдне введення ПДВ вважається найважливішою подією в еволюції структури податків у першій половині XX ст. ПДВ є порівняно молодим податком. Більшість з нині діючих податків були введені в практику в XIX столітті. Деякі з них, зокрема акцизи, земельний податок, відомі ще з давніх часів, а ПДВ почали застосовувати лише в XX ст.

Загалом витоки ПДВ ніколи не були чітко визначені, оскільки існує два погляди на зародження даного податку:

1) ПДВ запропонований німецьким підприємцем В. фон Сіменсом в 1918 р.;

2) ПДВ запропонований американським економістом Т. Адамсом в його роботах у період між 1910 і 1921 –1923 рр.

Кілька десятків років ПДВ існував винятково у вигляді ідеї, аж поки французький економіст М. Лоре не довів цей задум до робочого вигляду і не запровадив податок у Франції у 1954 р. Він описав схему дії ПДВ і обгрунтував його переваги перед податком з обороту, що виражаються в усуненні каскадного ефекту при справлянні останнього [1]. Однак, протягом більш ніж десяти років ПДВ застосовувався в експериментальному, так би мовити «локальному» 38 варіанті, а дослідним полігоном для його застосування послужила залежна від Франції африканська держава Кот д'Вуар. Велика географія розповсюдження ПДВ свідчить про його життєздатність та відповідність вимогам ринкової економіки. У Франції ПДВ у тому вигляді, який він має сьогодні, введений 1 січня 1968 р. з набуттям чинності Закону П'ятої Республіки № 66-10. Своєю метою Закон ставив: об'єднати, спростити і узагальнити порядок справляння ПДВ з тим, щоб перетворити його в єдиний і сучасний податок на виробничі витрати [2]. Важливим кроком у поширенні ПДВ було підписання в Римі договору про створення Європейського економічного співтовариства (1957 р.), згідно з яким країни-учасниці повинні були гармонізувати свої податкові системи на користь створення спільного ринку, що поклало початок широкому розповсюдженню ПДВ на економічному просторі. У 1967 р. друга директива Ради ЄЕС проголосила ПДВ головним непрямим податком Європи, зобов'язуючи всіх членів Співтовариства до 1972 р. ввести даний податок у свої податкові системи. Рада також висловила сподівання, що нова система призведе до зростання зовнішньої торгівлі, якій раніше перешкоджала складна система податку з обороту. Після прийняття директиви, країни, що не входили в ЄЕС такі, як Австрія, Швеція, Греція також внесли деякі зміни до системи адміністрування ПДВ або як доповнення до уже існуючих систем, або в якості заміни власних національних податкових структур. У тому ж 1967 р. ПДВ почав функціонувати в Данії, в 1968 р. у ФРН [3, с. 16] (роки впровадження ПДВ в деяких країнах світу наведені в табл. 1). Шоста директива Ради ЄЕС 1977 р. остаточно затвердила базу сучасної європейської системи обкладення ПДВ, чим сприяла уніфікації адміністрування даного податку в Європі. Останні уточнення в механізмі обкладення ПДВ відбулись у 1991 р. завдяки Десятій директиві, її положення були включені у податкове законодавство усіх країн-членів ЄЕС. У 1983 р. у журналі «U.S. News & World Report» була опублікована стаття під назвою «Що не так з системою?», в якій були розглянуті альтернативи тодішньої податкової системи в США, посилаючись на такі проблеми, як складність податкового законодавства та значне зменшення надходження доходів до бюджетів. Однією із альтернатив, зазначених у статті, був ПДВ, який до того часу широко використовувався в Європі та інших розвинутих країнах [4].

Таблиця 1

Впровадження ПДВ в зарубіжних країнах (за Оксенюк О.І.)

Країна	Рік запровадження	Назва податку
Австралія	2000	GST (Goods and Services Tax)
Великобританія	1973	VAT (Value Added Tax)
Данія	1967	Moms (Merværdiafgift)
Ізраїль	1976	Ma'am
Індія	2005	VAT (Value Added Tax)
Канада	1991	GST (Goods and Services Tax)
Нідерланди	1969	BTW (Belasting over de toegevoegde waarde)
Німеччина	1968	MwSt./USt. (Mehrwertsteuer)
Нова Зеландія	1986	GST (Goods and Services Tax)
Росія	1992	НДС (Налог на добавленную стоимость)
Франція	1954	TVA (Taxe sur la Valeur Ajoutée)
Україна	1992	ПДВ (Податок на додану вартість)
Швеція	1969	Moms (Mervärdesskatt)

У радянські часи 20-х рр. XX ст. стягувався промисловий податок, який представляв собою складну конструкцію, що складається з двох цілком незалежних частин: патентного збору та зрівняльного збору. Найбільший інтерес в рамках нашого дослідження представляє зрівняльний збір як вид непрямого податку.

Зрівняльним збором товар обкладався на всіх стадіях його обороту, платниками виступали всі агенти виробництва і обігу, включаючи окремі підприємства, об'єднання (трести), об'єднання трестів (синдикати), оптові ланки торгівлі. Цим зрівняльний збір відрізнявся від акцизу, який представляв собою фіксовану надбавку до ціни товару на користь скарбниці.

Зрівняльний збір сплачувався з суми господарського обороту і представляв собою, по суті, податок з обороту – форму більш прогресивну, ніж акциз, що дозволяє більш рівномірно обкладати всі товари.

У світовій практиці податок з обороту еволюціонував у податок на додану вартість. У господарській практиці Радянського союзу еволюція була зворотною – в бік зближення податку з обороту з акцизом. Податкова реформа 1930 р. полягала, перш за все, у злитті існуючих на той час акцизів

зі зрівняльним збором в єдиний податок з обороту, який за своєю природою виявився ближче до акцизу, ніж до податку з обороту власне.

По-перше, він нерівномірно лягав на різні галузі виробництва, орієнтуючись головним чином на предмети споживання, по-друге, він нерівномірно обкладав всі ланки обороту, а зосереджувався в одній, оптовій ланці, звільняючи від оподаткування виробництво. Роль податку з обороту в СРСР в різні періоди істотно змінювалася в кількісному і якісному відношенні: в 1930 році він становив до 40% доходів бюджету, в 1935 р – 70%, в 1940 р – 59%, в 1947 р – 62%, в 1953 р – 31,1%, у 1980 році – 31,1%, в 1986 р – 21,8%, зменшуючись або збільшуючись в прямій залежності від зростання і зниження роздрібних цін.

Податкова політика провідних країн з розвиненою економікою в наш час спирається на теоретичні постулати економіки пропозиції, відповідно до яких для боротьби з кризовими явищами кінця 1970-х – початку 1980-х рр. повинні радикально знижуватися податкові ставки. Крім того, зовнішньоекономічна кооперація європейських країн спонукає їх будувати податкову політику на основі постійних консультацій між країнами, враховуючи інтереси розвитку регіонального економічного союзу. Сьогодні податкова політика всіх розвинених країн спрямована на створення сприятливого податкового клімату, стимулювання заощаджень та інвестицій.

Зростає значення регулюючої функції оподаткування, в зв'язку з чим здійснюються спроби перенесення основної ваги оподаткування з корпоративного сектора економіки на домашні господарства, загального зниження податкового навантаження, введення різного роду пільг стимулюючого і соціального характеру. Вважається, що зниження податкових ставок сприятливо відбивається:

– на стимулах до праці та ділової активності;

– на збільшенні обсягу продукції, що випускається, підвищенні продуктивності праці;

– на збільшенні споживання внаслідок зростання неоподатковуваного доходу;

– на більш ефективне використання державного бюджету, що знижує необхідність державного втручання в сприятливі сектори економіки;

– на рівні цін і інфляції;

– на співвідношенні легальної і «тіньової» економіки [5, с. 7].

Прояви фінансово-економічної кризи, що почалася у 2008 р, в розвинених країнах долаються в тому числі шляхом реформування податкових систем. У підсумковій декларації саміту «Групи двадцяти» з «фінансових ринків і світової економіки» (2008 р.) пропонується застосовувати заходи в сфері оподаткування з метою стимулювання внутрішнього попиту при збереженні стабільних доходів, а також антициклічні заходи. Податкові органи повинні розширювати практику обміну податковою інформацією.

Середня величина податкового тягаря за країнами ЄС, яка вимірюється як частка податків у ВВП, в 1995 – 1999 рр. стійко зростала. Реалізовані згодом реформи, націлені на зменшення оподаткування трудових доходів населення й поліпшення функціонування ринків капіталу, сприяли зниженню цього співвідношення в більшості країн ЄС. При цьому у всіх країнах підвищувалася частка податків на споживання. В останні десятиліття простежується тенденція до підвищення ставки ПДВ. Так, в 2000 р. в порівнянні з 1991 р. ставки ПДВ підвищилися в 11 країнах західної Європи з 17, знизилися – в двох країнах (Норвегія та Нідерланди) і залишилися без зміни в чотирьох країнах. Частка податку на додану вартість у ВВП становить від 7 до 8%. Частка ПДВ в країнах ЄС поступово зростає, при цьому максимальна межа частки зростає швидше, а з 2005 р. намітилося зниження нижньої меж. Це пов'язано з прийняттям в Євросоюз країн Східної Європи і зростанням економіки в ці роки [5, с. 11-12].

У країнах ЄС податки класифікуються за джерелами як податки на споживання, податки на трудові доходи і податки на доходи з капіталу. Податки на споживання стягуються з транзакцій між виробниками і споживачами. Базою для обчислення податків на трудові доходи (податків на доходи з фізичних осіб, з фонду оплати праці і обов'язкових внесків на соціальне забезпечення) виступає трудовий дохід; сплачують їх працівники і роботодавці. Ефективна податкова ставка з доходів від капіталу і підприємництва визначається як результат ділення загального обсягу всіх податків, що стягуються з доходів домогосподарств і організацій від заощаджень та інвестицій, на обсяг потенційно оподатковуваного капіталу і доходу від підприємництва в національних рахунках. У загальну суму податків включають також податок на доходи корпорацій. Найбільш масштабним джерелом є оподаткування оплати найманої праці, що забезпечує до половини доходів. Причому значення цього джерела найбільш велике в країнах з високим співвідношенням податків до ВВП. Податки на споживання складають від чверті до третини податкових доходів в більшості країн ЄС. Їх надходження найбільш істотні в таких країнах, як Греція, Ірландія, Португалія, Великобританія, в яких частка податків на трудові доходи найбільш низька. Питома вага податків на споживання висока також в більшості східноєвропейських країн, особливо в Словаччині та Угорщині. Поряд зі зниженням частки непрямих податків в європейських країнах змінювалася також їх структура. Мита і акцизи набули регулюючого значення при загальному скороченні їх частки в бюджетних доходах. Якщо в кінці XIX ст. в промислово розви-

нених країнах питома вага митних зборів в податкових доходах бюджетів доходила майже до 50%, то на початку 1990-х рр. він скоротився у США до 1,6%, у Великобританії – до 1,2, в Японії – до 1,3, у ФРН – до 2,5, у Франції – до 7,6%. Питома вага акцизів у податкових доходах бюджетів індустріальних країн, в 1960-і рр. становила близько 30%, скоротилася до 16-18%. З кінця 1960-х рр. більшість оборотних податків замінюється податком на додану вартість, який став основним за обсягом платежів [6, с. 271-272]. Роль непрямих податків у наповненні бюджетів безпосередньо залежить від рівня економічного розвитку країни.

Дослідження, проведене американським економістом Р. Гуда на початку 1980-х рр., показало, що значення непрямих податків з точки зору наповнення бюджетів особливо велике в країнах з низьким рівнем економічного розвитку, особливо при виконанні зовнішньоторговельних операцій. Ця закономірність наочно пояснюється графічною моделлю, запропонованою Р. Г. Гаджиєвим [7, с. 24-25]. Вона ілюструє висновок про підвищення фіскальної ролі непрямого оподаткування в країнах, що розвиваються з відносно низьким рівнем доходів. При цьому прогресивне пряме оподаткування має обмежене значення внаслідок недостатності податкової бази і штучного збільшення, внаслідок цього, прямого оподаткування в низькодохідних областях. В. В. Коровкін зазначає, що співвідношення прямого і непрямого оподаткування має відповідати рівню економічного розвитку, в іншому випадку може виникнути різке збільшення бюджетного дефіциту і загострення соціально-економічних проблем [6, с. 277].

Порядок справляння податку на додану вартість має країнові особливості, пов'язані з практикою податкового адміністрування і рівнем розвитку економіки. У Великобританії платник податків зобов'язаний зареєструватися як платник ПДВ, якщо оборот перевищує 60 тис. фунтів ст. Встановлено три ставки податку. За ставкою 0% обкладаються операції з продуктами харчування, книгами, паливом, золотом, цінними паперами, благодійність і деякі ін. Ставка 5% встановлена на операції з паливом і енергією, використовуваними в домашніх господарствах. Ставка 17,5% є стандартною і застосовується щодо більшої частини товарів і послуг. В Іспанії ПДВ обкладаються будь-які підприємства, які продають товари або надають послуги, а також імпортні операції. Декларації з ПДВ здаються щоквартально. Стандартною є ставка в 16%. Знижені ставки встановлені для операцій з продуктами харчування (7%), на послуги житлового будівництва, транспорту, туризму; для операцій з товарами першої необхідності (4%); на товари і послуги, пов'язані з експортом (0%). За підвищеними ставками обкладаються предмети розкоші й автомобілі. Звільняються від ПДВ медичні послуги, освіта, банківські послуги, благодійність.

В Італії ставки ПДВ також диференційовані: основна ставка – 20%; знижені ставки 10% і 4% застосовуються в спеціальних випадках; експорт товарів і міжнародний транспорт оподатковуються за нульовою ставкою. Не підлягає оподаткуванню купівля-продаж акцій і облігацій, земель та діючих підприємств, кредитування.

Особливістю Франції є низький рівень прямого оподаткування при високому навантаженні за непрямими податками. Їх частка в податкових доходах бюджету становить 60%. В основному, це надходження ПДВ, питома вага яких досягає 45%. Частина ПДВ розподіляється до місцевих бюджетів. Дрібні підприємства звільнені від його сплати. Податок застосовується до всіх операцій виробничого і комерційного характеру. Угоди, які не є комерційними, не обкладаються ПДВ. Стандартна ставка встановлена в розмірі 19,6%, знижені ставки 2,1% і 5,5% застосовуються для послуг, що надаються готелями туристичного класу на продукти харчування, книги, отрутохімікати, енергію, транспорт та ін. Система пільгових відрахувань за ПДВ поширюється на нафтопродукти, крім нафтопродуктів, що використовуються у виробничому циклі.

Основна ставка ПДВ в Німеччині в 2007 р. підвищена з 16% до 19%, з метою фінансування витрат на вирівнювання умов розвитку східних земель. Знижена ставка застосовується по відношенню до операцій з основними продовольчими товарами, а також книжково-журнальної продукцією (7%). При невеликих оборотах підприємці платять за ставкою, що становить 80% від основної, або звільняються від сплати. Від сплати ПДВ звільнені підприємства сільського і лісового господарства, товари, що експортуються. У 2011 р. у ФРН була висунута ініціатива щодо реформування податку на додану вартість шляхом скасування численних виключень та пільг в його правозастосовчій практиці [8].

В умовах глобалізації комерційної діяльності нагальною потребою стає гармонізація податкових систем, координація національних податкових політик, зближення рівнів оподаткування, способів визначення податкової бази, характеру послуг податкових пільг.

Великих успіхів у цій сфері досягли в країнах ЄС та Північної Америки. Цілі податкової гармонізації в ЄС полягають в наступному:

а) скасування податкових кордонів для того, щоб створити рівні конкурентні умови для господарюючих суб'єктів;

б) об'єднання і уніфікація внутрішнього ринку ЄС як основного двигуна інтеграційних процесів в регіоні;

в) приведення у відповідність структури податкових систем, порядку справляння основних видів податків у всіх країнах співтовариства.

Одним з основних напрямків податкової гармонізації в ЄС є гармонізація стягнення непрямих податків: ПДВ і акцизів. В рамках ЄС використовуються три законодавчих компонента: директиви (основні напрямки), регулюючі постанови і Європейський суд.

У розрахунках ПДВ застосовується непрямий метод розрахунку або заліковий метод за рахунками. У цьому випадку обов'язкове заповнення рахунків-фактур для отримання права на відшкодування ПДВ, сплаченого на використовувані комплектуючі та інші речові компоненти продукції. Платником ПДВ є покупець. Повна гармонізація податку передбачає існування загальної податкової бази, загального порядку розрахунку і приблизно рівних ставок. Оскільки ставки ПДВ сильно розрізняються (від 15% в Люксембурзі до 25% в Швейцарії), повна гармонізація оподаткування доданої вартості поки не досягнута.

Сьогодні у країнах Європи ПДВ відводиться роль не стільки фіскального, скільки регулюючого інструменту в макроекономічному масштабі. Це стосується також застосування знижених ставок за певними операціями з продуктами харчування, друкованою продукцією та ін. В таблиці 2 наведені діючі стандартні ставки ПДВ.

ПДВ створювався як податок, що охоплює всі стадії виробництва і реалізації продукції. Однак, досвід його застосування в деяких країнах показав, що це не обов'язково. Наприклад, в Індії, Індонезії, Колумбії і деяких інших країнах ПДВ застосовується тільки в обробній промисловості, в Перу – тільки в оптовій торгівлі. Марокко не поширює його на роздрібну торгівлю. У Бразилії федеральний ПДВ використовується тільки в обробній промисловості, але на рівні штатів встановлюється ПДВ в роздрібній торгівлі. Таким чином, він може перетворюватися в двоступеневий або навіть в одноступінчатий податок, наближаючись до іншого родинного йому непрямому податку – податку з продажів [6, с. 287].

Найбільш значущими досягненнями «фіскальної інтеграції» в ЄС є: уніфікація зовнішньої митної політики; прийняття модельного закону з ПДВ (з встановленням єдиної нижньої планки для ставки цього податку в розмірі 15%). Значна робота щодо гармонізації проведена в сфері міжнародних податкових відносин. Програма створення «фіскального союзу», оголошена лідерами Німеччини та Франції, містить три установки: суворий контроль за дотриманням балансу доходів і витрат бюджету; гармонізація контрольної роботи податкових органів країн-членів ЄС (з акцентом на інтенсифікацію обміну інформацією між податковими органами і проведення спільних податкових розслідувань); узгодження єдиних принципів визначення податкової бази по податку на прибуток і введення однакового податку на фінансові операції [9].

Таблиця 2

Ставки ПДВ у державах-членах ЄС (за Оксенюк О.І.)

Країна	Ставка ПДВ	
	Базова, %	Пільгова, %
Австрія	20	10
Бельгія	21	6; 12
Болгарія	20	9
Великобританія	20	5
Данія	25	-
Естонія	20	9
Ірландія	23	4,8; 9; 13,5
Іспанія	21	4; 10
Італія	21	4; 10
Кіпр	18	5; 8
Латвія	21	12
Литва	21	5; 9
Люксембург	15	3; 6; 12
Мальта	18	5; 7
Нідерланди	21	6
Німеччина	19	7
Польща	23	5; 8
Португалія	23	6; 13
Румунія	24	5; 9
Словаччина	20	10
Словенія	20	8,5
Угорщина	25	5; 18
Фінляндія	24	10; 14
Франція	19,6	2,1; 5,5; 7
Чехія	21	15
Швеція	25	6; 12

Висновки з проведеного дослідження. На підставі вивчення досвіду застосування непрямих податків в розвинутих країнах можна зробити наступні висновки.

1. Модернізація системи державного управління в розвинених країнах відбувається в напрямку активного використання податкових інструментів у механізмі регулювання економічного розвитку. Орієнтація західних суспільств на соціальний компроміс сприяла зміні ролей прямого і непрямого оподаткування, яке виражається в перекладенні за допомогою прогресивної шкали прямих податків основного фіскального тягаря на найбільш забезпечені верстви населення, що дозволило використовувати зростаючі бюджетні ресурси для реалізації соціальних програм, державних замовлень, інвестицій.

2. Особливо велике значення непрямих податків з точки зору наповнення бюджетів для країн, що розвиваються, а недостатність податкових баз для прогресивного прямого оподаткування компенсується посиленням тяжкості прямого оподаткування для населення з низькими доходами.

3. В останні десятиліття поряд зі зниженням частки непрямих податків в розвинутих країнах змінилася їх структура. Скоротилося фіскальне значення мит і акцизів, які стали в більшій мірі

виконувати регулюючі функції. Зросла роль податку на додану вартість, який формує доходи бюджетної системи.

4. У країнах Європи податку на додану вартість відводиться в більшій мірі не фіскальна, а регулююча функція з метою створення рівних конкурентних умов для господарюючих суб'єктів, уніфікації внутрішнього ринку ЄС. Поряд зі стандартною в більшості країн застосовуються знижені ставки податку за певними операціями, пільгує певні види діяльності і оборот товарів особливої соціальної значущості, що забезпечують певний рівень прогресивності податку. Порядок розрахунку ПДВ передбачає застосування інвойсного методу визначення податкової бази, оформлення рахунків-фактур для отримання права на податкові відрахування. У ряді країн встановлено обов'язкову реєстрацію платників ПДВ. Відносно зовнішньоторговельних операцій, які є об'єктом оподаткування ПДВ, застосовується принцип країни призначення – товари, що експортуються, оподатковуються за нульовою ставкою, а імпортовані оподатковуються за тими ж ставками, що і вироблені всередині країни аналогічні товари.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бойко Л. І. Порівняння податку на додану вартість та податку з обороту: [Електронний ресурс] / Л. І. Бойко, Ю. А. Возіянова – Режим доступу до ресурсу: http://www. nbuv. gov. ua/portal/soc_gum/biznes/2010_1/2010/01/100117. Pdf

2. Tuan Minh Le. Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues: [Електронний ресурс] / Tuan Minh Le // Washington D.C. – 2003. – Режим доступу до ресурсу: http://www1.worldbank.org/publicsector/LearningProgram/PracticalIssues/papers/Value20added%20taxation/Value%20Added%20Taxation.doc

3. James K. Exploring the origins and global rise of VAT / K. James // Tax Analyst. – 2011. – № 2. – С. 15–22.

4. Оксенюк О. І. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України: дис. канд. ек. наук: 08.00.08 / Оксенюк Оксана Ігорівна – Львівський національний університет імені І.Франка, 2015. – 231 с.

5. Тютюрюков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран / Н.Н. Тютюриков. – М.: Дашков и К, 2010. – 176 с.

6. Коровкин В. В. Основы теории налогообложения / В. В. Коровкин. – М.: Экономист, 2006. – 576 с.

7. Гаджиев, Р.Г. О соотношении прямого и косвенного налогообложения / Р. Г. Гаджиев. // Финансы. – 2000. – № 3. – С. 24-25.

8. Зверев А. В. Налоговая и бюджетная система ФРГ: развитие и реформы / А. В. Зверев. // Финансы. – 2012. – № 5. – С. 68-73.

9. Кашин В. А. Фискальный союз и интенсификация процесса интеграции / В. А. Кашин. // Финансы. – 2012. – № 3. – С. 28-32.

REFERENCES:

1. Boiko L. I. Porivniannia podatku na dodanu vartist ta podatku z oborotu [Elektronnyi resurs] / L. I. Boiko, Yu. A. Voziianova – Rezhym dostupu do resursu : http://www. nbuv. gov. ua/portal/soc_gum/biznes/2010_1/2010/01/100117. Pdf

2. Tuan Minh Le. Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues [Elektronnyi resurs] / Tuan Minh Le // Washington D.C. – 2003. – Rezhym dostupu do resursu : http://www1.worldbank.org/publicsector/LearningProgram/PracticalIssues/papers/Value20added%20taxation/Value%20Added%20Taxation.doc

3. James K. Exploring the origins and global rise of VAT / K. James // Tax Analyst. – 2011. – # 2. – S. 15–22.

4. Okseniuk O. I. Fiskalna efektyvnist podatku na dodanu vartist v ekonomitsi Ukrainy : dys. kand. ek. nauk : 08.00.08 / Okseniuk Oksana Ihorivna – Lvivskyi natsionalnyi universytet imeni I.Franka, 2015. – 231 s.

5. Tiutiuriukov, N.N. Nalohovye systemy zarubezhnykh stran / N.N. Tiutiurykov. – M. : Dashkov y K, 2010. – 176 s.

6. Korovkyn, V. V. Osnovy teoryy nalohooblozhenyia / V. V. Korovkyn. – M. : Эkonomyst, 2006. – 576 s.

7. Hadzhyev, R.H. O sootnoshenyy priamoho y kosvennoho nalohooblozhenyia / R. H, Hadzhyev. // Fynansy. – 2000. – # 3. – S. 24-25.

8. Zverev, A. V. Nalohovaia y biudzhetnaia systema FRH: razvytye y reformy / A. V. Zverev. // Fynansy. – 2012. – # 5. – S. 68-73.

9. Kashyn, V. A. Fyskalnyi soiuz y yntensyfykatsyia protsessa yntehratsyy / V. A. Kashyn. // Fynansы. – 2012. – #3. – S. 28-32.