

УДК 342 : 336.22

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.04.2.28>

ІСТОРИЧНІ ЕТАПИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В КРАЇНАХ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

Греца С.М.,

докторка юридичних наук, професорка,
професорка кафедри конституційного права
та порівняльного правознавства
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»,
ORCID: 0000-0002-9174-7454

Греца С.М. Історичні етапи запровадження податку на додану вартість в країнах Європейського союзу.

Стаття присвячена висвітленню історичних етапів запровадження податку на додану вартість в країнах Європейського союзу та ряді інших країн, визначенню причин та факторів, які сприяли такому запровадженню, а також наслідків заміни податку з обороту на ПДВ. Вказано на поширену класифікацію податків на прямі та непрямі у теорії фінансового права, наголошено, що в історичному аспекті прямі податки виникли раніше. В основу розподілу був покладений критерій перекладення податків, при якому тягар по сплаті непрямих податків перекладався з платника на інших осіб. Поширення непрямих податків зумовлено недостатнім обсягом податкових надходжень і нагальною потребою у їх збільшенні. Спочатку непрямі податки запроваджувались як система акцизів, при якій об'єктом оподаткування в основному була вартість товарів, що мали специфічну особливість. Найпоширенішими формами податків на споживання на внутрішньому ринку є специфічні й універсальні акцизи. Специфічними оподатковуються окремі групи товарів – високорентабельні та монополні, тоді як універсальні охоплюють весь обсяг реалізації, усі товари і послуги, що надходять у продаж. В системі непрямих податків у перший період їх запровадження найбільш поширеною формою універсальних акцизів був податок з обороту, який при цьому мав недолік, пов'язаний з існуванням кумулятивного ефекту. Необхідність усунення недоліків податку з обороту і зростання фіскальних потреб спонукало до пошуку альтернативних видів непрямого оподаткування, найбільш вдалою формою якого став податок на додану вартість, який дав можливість платникам повертати частину сплачених ними податків. Розкрито три основні історичні етапи запровадження непрямих податків. Описано процес становлення оподаткування ПДВ в країнах ЄС. Зазначено, що з прийняттям спеціальної Директиви про уніфікацію правових норм, що регулюють стягнення ПДВ у країнах – членах Співтовариства, ПДВ затверджувався як основний непрямий податок і встановлювалося його обов'язкове введення для всіх країн – членів ЄЕС. Для країн, що хочуть у майбутньому вступити до Співтовариства, необхідною умовою ставала наявність функціонуючої системи ПДВ. Зроблено висновок, що в історичному аспекті запровадження податку та додану вартість та розвиток його адміністрування стало закономірним результатом удосконалення системи непрямого оподаткування, зокрема – універсальних акцизів.

Ключові слова: податок, непрямі податки, специфічні та універсальні акцизи, податок на додану вартість.

Hretsa S.M. Historical stages of the introduction of value-added tax in the European Union countries.

The article is devoted to highlighting the historical stages of the introduction of value-added tax (VAT) in the European Union countries and a number of other states, identifying the reasons and factors that contributed to its implementation, as well as the consequences of replacing turnover tax with VAT. The article refers to the widely accepted classification of taxes into direct and indirect in the theory of financial law and emphasizes that, from a historical perspective, direct taxes emerged earlier. The basis for classification lies in the criterion of tax shifting, whereby the burden of paying indirect taxes is transferred from the taxpayer to other persons. The spread of indirect taxes was due to insufficient tax revenues and an urgent need to increase them. Initially, indirect taxes were introduced in the form of excise systems, where the object of taxation was primarily the value of goods with specific characteristics. The most common forms of consumption taxes in the domestic market are specific and universal excises. Specific excises apply to certain groups of goods—highly profitable and monopolized—while universal excises cover the entire volume of sales, including all goods and services offered for sale. In the early period of indirect taxation, the most widespread form of universal excise

was the turnover tax, which had a significant drawback related to the cumulative effect. The need to eliminate the shortcomings of the turnover tax and the growing fiscal needs led to the search for alternative forms of indirect taxation. The most effective solution became the value-added tax, which allowed taxpayers to reclaim part of the taxes paid. The article outlines three main historical stages of the introduction of indirect taxes and describes the development of VAT taxation in EU countries. It is noted that with the adoption of a special Directive on the unification of legal provisions regulating VAT collection in the member states of the Community, VAT was established as the principal indirect tax, and its mandatory introduction became a requirement for all EEC member states. For countries aspiring to join the Community in the future, the existence of a functioning VAT system became a necessary condition. The conclusion is drawn that, historically, the introduction of value-added tax and the development of its administration became a logical outcome of improving the system of indirect taxation, particularly universal excises.

Key words: tax, indirect taxes, specific and universal excises, value added tax.

Постановка проблеми. На різних етапах розвитку податкових систем значна кількість країн мають реальний досвід справляння непрямих податків, у зв'язку з чим в історичному аспекті є можливість проаналізувати періоди еволюції становлення податку на додану вартість. Враховуючи наявну в Україні дискусію щодо суттєвих недоліків адміністрування податку на додану вартість, на фоні яких звучать пропозиції щодо його заміни на інші форми універсальних акцизів, зокрема на податок з обороту, необхідно дослідити, наскільки доречними є такі пропозиції з огляду на перспективи європейської інтеграції нашої держави. При цьому необхідно розкрити етапи становлення непрямого оподаткування в країнах ЄС та вимоги щодо гармонізації податкового законодавства для держав, які мають намір приєднатися до Європейського співтовариства.

Стан дослідження. Дослідженню історичних етапів становлення непрямих податків були присвячені праці таких вчених, як Бех Г.В., Братушка Є.С., Волканов В.Д., Вронська Г.О., Гега П.Т., Доля Л.М., Федосов В.М. Юргелевич С.В. та інших.

Метою цієї статті є розкриття основних етапів становлення непрямого оподаткування та заведення податку на додану вартість в країнах Європейського союзу.

Виклад основного матеріалу. Україна у даний час перебуває на дуже складному історичному етапі свого розвитку, коли перед державою як ніколи реальними постали загрози її суверенітету та територіальної цілісності. Зовнішні геополітичні чинники діють у нерозривному зв'язку із внутрішніми проблемами, серед яких однією із найбільших загроз є економічна та фінансова криза, без подолання якої розв'язання всіх інших проблем може виявитися неможливим. Українська держава постала перед надзвичайно складними викликами, адекватна відповідь на які може стати початком зміцнення державності, здійснення реальних, складних, але вкрай необхідних реформ та економічного зростання. Незважаючи на об'єктивні труднощі, українська влада зобов'язана вживати невідкладних заходів для стабілізації фінансової системи, повинна забезпечити розробку та проведення реальних системних економічних реформ, важливою складовою яких є реформа податкової системи.

Сучасна податкова система залишається далекою від досконалості і є об'єктом постійної критики. Процес реформування податкової системи в Україні набув уже перманентного характеру. Після набрання чинності Податкового кодексу України проявились як позитивні наслідки його запровадження, так і недоліки, про що, зокрема, свідчить постійний процес внесення подальших змін і доповнень до податкового законодавства. Характеризуючи податкову систему України, слід визнати, що ставки оподаткування в Україні далеко не найвищі в Європі та світі, податкове законодавство поступово змінюється, пройшло процес кодифікації і поволі адаптується до відповідних директив Європейського Союзу.

Робота по гармонізації податкового законодавства із законодавством ЄС повинна продовжуватись, у зв'язку з чим важливим є науковий аналіз етапів становлення податкового законодавства в європейських країнах, зокрема в історичному аспекті.

У теорії фінансового права поширена класифікація податків за методом оподаткування – на прямі та непрямі податки. Історично прямі податки виникли раніше, ніж непрямі. З часом, через недостатність надходжень від прямих податків, з'явилися збори, що мали характер мита. Коли згодом і цих надходжень виявилось недостатньо, почала функціонувати система акцизів, при якій об'єктом оподаткування в основному була вартість товарів, що мали специфічну особливість (наприклад, тютюн, цукор тощо). Перша класифікація податків ґрунтувалась на критерії перекладення податків, що спочатку був прив'язаний до доходів землевласників (XVII століття), де поземельний податок був прямим податком, а інші – непрямыми. З XVIII століття розвиток цих форм оподаткування відбувався паралельно. Терміни "прямі" і "непрямі" податки увів у вжиток у кінці

XVII століття Дж.Ст. Локк, який прямими податками вважав ті, які збираються з платників, що повинні нести їх, а непрямими – ті, що падають на осіб, які перекладають їх на інших. Це визначення підтримували фізіократи, Г. Якобі, М. Тургенев, український вчений М.І. Мітіліно [1, с. 21].

В основу розподілу був покладений критерій перекаладення податків. Цей принцип перекаладення існував протягом XV-XVII століть, а сутність його полягала в тому, що в порівнянні з податками, якими обкладається земля непрямо, слід віддати перевагу податку, який безпосередньо справляється із землевласника. Пізніше Адам Сміт доповнив прибуток землевласника доходами з праці і капіталу та, відповідно, двома прямими податками – на заробітну плату найманого робітника і на підприємницький прибуток власника капіталу. Саме тому головною особливістю непрямих податків є можливість перекаладення їх на споживача [2, с. 381]. Саме така класифікація, виходячи з прибутково-видаткового критерію, використовується для оцінки величини перекаладення податкового тягаря на споживача товарів і послуг.

Сьогодні найпоширенішими формами податків на споживання на внутрішньому ринку є специфічні й універсальні акцизи. Першими оподатковуються окремі групи товарів — високорентабельні та монополні. Універсальні акцизи, на відміну від специфічних, охоплюють весь обсяг реалізації, усі товари і послуги, що надходять у продаж. Необхідність їх уведення виникла тому, що на певному етапі розвитку непрямого оподаткування коло підакцизних товарів настільки розширилось, що оподатковувати їх за окремими ставками стало невігідно. Ідея універсального акцизу, яким оподатковувався б увесь промисловий оборот, була висунута Г. Вальполем ще у 1733 р. Однак оскільки цей проект передбачав заміну податків, що існували в той час єдиним податком на споживання, він був відхилений. У практику оподаткування універсальні акцизи вперше увійшли в 1916 р., коли згідно проекту Мюллер-Фульда в Німеччині був уведений податок на суму товарного обороту [3, с. 246].

Система ПДВ вперше була запропонована в Німеччині у 1919 році Вільгельмом фон Сіменсом. Тоді цей податок мав назву «облагороджений податок з обороту». Концепція ПДВ, запропонована Сіменсом, була технічною інновацією, яка удосконалила податок з обороту. Запровадження ПДВ дало змогу підприємцям повертати частину сплачених податків, таким чином уникаючи ряду проблем, що виникають зі стягненням податку з обороту. Незважаючи на те, що ПДВ за Сіменсом було значною інновацією, автор навряд чи ставив на меті повалення існуючого фіскального порядку [4]. Трохи пізніше, у 1921 р., Томас С. Адамс запропонував замість американського податку з доходів корпорацій запровадити у формі оподаткування підприємств податок на додану вартість. Спочатку ці пропозиції мали незначний ефект, бо у той час реальної потреби у введенні цього податку ще не було. Однак із часом необхідність усунення недоліків податку з обороту і зростання фіскальних потреб спонукало до пошуку альтернативних видів непрямого оподаткування. При цьому англосаксонські країни застосовували систему податку на додану вартість за Адамсом, у той час як на Європейському континенті спостерігався незмінний інтерес до системи облагородженого податку з обороту [5, с. 54].

Процес запровадження ПДВ послідовно пройшов три етапи:

- I етап (1937-1948 р.р.) – перехід від податку з обігу до єдиного податку на виробництво.
- II етап (1948-1954 р.р.) – створення системи роздільних платежів, відповідно до якої кожен виробник платив податок із загальної суми своїх продажів за винятком податку, що входив до ціни куплених ним комплектуючих з різницею в один місяць.
- III етап (1954 р. – по сьогодні) – уведення в податкову практику замість єдиного податку на виробництво податку на додану вартість, удосконалення механізму адміністрування ПДВ [6, с. 4-5].

Поява податку на додану вартість (Value-Added Tax / VAT / англ.) у податкових системах була пов'язана з певним відповідним етапом розвитку економіки. Країни Європи перейшли на цей податок в основному в період з 1967 до 1973 років, після тривалого існування іншого оборотного оподаткування. У державах Західної Європи він почав з'являтися як певний механізм гальмування споживання на стадії значного зростання виробництва. Припало це на період другої половини 50-х років. Відкриття податку на додану вартість належить французькому економісту Морісу Лоре, який у 1954 році описав схему його дії. Цей податок повинен був замінити податок з обороту. Протягом більш ніж десяти років ПДВ застосовувався лише у залежній від Франції африканській державі – Кот-д'Івуар, з метою виявлення оптимального механізму утримання та обліку даного податку. Починаючи з 1958 року, податок на додану вартість було включено до складу податкової системи Франції. Повне введення податку на додану вартість у Франції було завершено 1968 року з набранням чинності Закону П'ятої Республіки № 66-10. Головною метою цього закону було об'єднання, спрощення та узагальнення порядку справляння та обчислення ПДВ з тим, щоб перетворити його на єдиний і сучасний податок на виробничі витрати. Його розповсюдженню сприяло прийняття I і

III директиви Єдиного Економічного Співтовариства 1967 року, згідно з якими податок на додану вартість затверджувався основним непрямим податком для країн – членів цього співтовариства. Треба підкреслити, що і сьогодні основною ланкою бюджетної системи Франції є податок на додану вартість, який складає приблизно 45 відсотків від усіх податкових надходжень [7, с. 42].

Податок набув значного поширення спочатку в інших країнах Європи (кінець 60-х – початок 70-х р.р.), а дещо пізніше – в країнах Азії, Африки і Латинської Америки [8, с. 89].

У другій половині 1960-х рр. ПДВ негативно сприймався урядами країн ОЕСР. До 1967 р. тільки дві держави ОЕСР застосовували в своїй податковій системі цей податок – Франція (частковий ПДВ) і Фінляндія (ПДВ, що застосовувався на регіональному рівні). Інші держави ОЕСР або не мали загальних податків на споживання (Японія і Туреччина), або стягували одноступінчасті та каскадні податки з продажу виробника, оптового або роздрібного продавця [9, с. 10].

У 70-і роки поширення ПДВ стало загальноєвропейським. Цьому значною мірою сприяло прийняття Європейським співтовариством 17 травня 1977 р. спеціальної Директиви про уніфікацію правових норм, що регулюють стягнення ПДВ у країнах – членах Співтовариства, у яких ПДВ затверджувався як основний непрямий податок і встановлювалось його обов'язкове введення для всіх країн – членів ЄЕС до 1982 р. Для країн, що хочуть у майбутньому вступити до Співтовариства, необхідною умовою ставала наявність функціонуючої системи ПДВ.

Наступний етап запровадження ПДВ розпочався з кінця 1980-х років і ознаменувався введенням ПДВ у деяких промислово розвинених країнах за межами ЄС, наприклад, в Австралії, Канаді та Швейцарії. Ця фаза також сприяла масовому поширенню ПДВ в країнах, що розвиваються, з перехідною економікою, у першу чергу, – в Африці та Азії. Значну роль у застосуванні ПДВ цими країнами відіграли такі міжнародні установи, як МВФ та Світовий банк [10].

У кінці 80-х – на початку 90-х років ПДВ було введено в країнах Східної Європи (Болгарія, Угорщина, Польща, Румунія, Словаччина, Чехія) [8, с. 89].

На даний час ПДВ включено до податкових систем майже всіх індустріально розвинених країн, за винятком Сполучених Штатів Америки. Разом з тим, питання запровадження ПДВ у США стає дедалі більш дискусійним і активно обговорюється в експертному середовищі на федеральному рівні.

Висновок. В історичному аспекті запровадження податку та додану вартість та розвиток його адміністрування стало закономірним результатом удосконалення системи непрямого оподаткування, зокрема – універсальних акцизів. Цьому сприяло, з одного боку, – зростання фіскальних потреб держави, яка потребувала стабільних податкових надходжень, а з другого боку, – економічний розвиток, якому почали заважати недоліки податку з обороту у вигляді кумулятивного ефекту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Юргелевич С.В. Непрямі податки в системі регулювання економіки: Рукопис. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.04.01 – фінанси, грошовий обіг і кредит. К., 1998. 215 с.
2. Сміт А. Дослідження про природу і причини багатства народів. К. Наш формат, 2023. 722 с.
3. Суторміна В.М., Федосов В.М. Андрущенко В.Л. Держава-Податки-Бізнес. – К.: Либідь, 1992. – 328 с.
4. Братушка Є.С., Кононець Є.В. Генеза податку на додану вартість в Україні та світі. Ефективна економіка. *Електронне наукове фахове видання Дніпропетровського державного аграрно-економічного університету*. № 4. 2014. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2959>.
5. Волканов В.Д. Механізм справляння податку на додану вартість в Україні. – Рукопис. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.04.01 – фінанси, грошовий обіг і кредит. – Одеський державний економічний університет. – Одеса, 2006. – 201 с.
6. Вронська Г. ПДВ: Історія розвитку та міжнародна практика // *Податкова правда*. № 5. 2012. С. 4-5.
7. Бех Г.В. Правове регулювання непрямих податків в Україні. Рукопис. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – теорія управління, адміністративне право і процес, фінансове право, інформаційне право. Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого. Харків, 2001. 207 с.
8. Гега П.Т., Доля Л.М. Основи податкового права: Навчальний посібник. К.: Знання, 1998. – 273 с.
9. Податок на додану вартість та прогнозування його надходжень до бюджету: монографія / [Ф.О. Ярошенко, Т.І. Єфименко та ін.]. К. : НДФІ, 2004. 344 с.
10. Gallagher M. Building Capacity in Revenue Policy and Administration. USAID. 2010. URL: http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNADF368.pdf.