

ФІНАНСОВЕ ПРАВО

АТАМАНЧУК Н. І.,

кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового права
(Національний університет
державної фіскальної служби України)

УДК 347.73

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

Статтю присвячено висвітленню теоретичних аспектів поділу податків на прямі та непрямі. Детально проаналізовано особливості, ознаки, позитивні та негативні риси непрямих податків в Україні. Автором узагальнено ознаки непрямих податків та запропоновано згрупувати їх у дві групи: загальні ознаки непрямих податків та спеціальні ознаки непрямих податків. Запропоновано власне визначення поняття «непрямі податки».

Ключові слова: податки, непрямі податки, ознаки непрямих податків, непряме оподаткування, Податковий кодекс України.

Статья посвящена освещению теоретических аспектов разделения налогов на прямые и косвенные. Детально проанализированы особенности, признаки, положительные и отрицательные черты косвенных налогов в Украине. Автором обобщены признаки косвенных налогов и предложено сгруппировать их в две группы: общие признаки косвенных налогов и специальные признаки косвенных налогов. Предложено собственное определение понятия «косвенные налоги».

Ключевые слова: налоги, косвенные налоги, признаки косвенных налогов, косвенное налогообложение, Налоговый кодекс Украины.

The article focuses on the theoretical aspects of taxes division into direct and indirect. The study proposes the thorough analysis of peculiarities, distinguishing features, positive and negative characteristics of indirect taxes in Ukraine. The author consolidates distinguishing features of indirect taxes and identifies two groups of such features: general features of indirect taxes and specific features of indirect taxes. The definition of the notion “indirect taxes” is provided.

Key words: taxes, indirect taxes, distinguishing features of taxes, indirect taxation, Tax Code of Ukraine.

Вступ. Оскільки непрямі податки займають важливе місце в системі оподаткування нашої країни і є стабільною основою наповнення її бюджету, вдосконалення непрямомо оподаткування покликано покращити функціонування національної економіки для реалізації всіх необхідних загальнодержавних завдань. До основних видів непрямих податків в Україні належать податок на додану вартість, акцизний податок та мито.

Чимало напрацювань щодо дослідження непрямих податків в Україні зроблено В.Л. Андрущенко, Г.В. Бех, О.Д. Василюком, В.П. Вишневським, Д.О. Волковим, Д.О. Гетманцем, С.М. Грецею, О.М. Десятнюк, Ю.Б. Івановим, Т.І. Єфименко, Л.М. Касьяненко,



А.І. Крисоватим, М.П. Кучерявенком, І.О. Луїною, І.О. Лютим, К.О. Міняйленко, А.М. Соколовською, Л.Л. Тарангул, В.М. Федосовим, С.І. Юрієм, М.В. Ярош та іншими.

Проте, незважаючи на вивчення порушеної проблеми, непрямі податки залишаються актуальними та потребують подальшого опрацювання.

Постановка завдання. Мета статті полягає в аналізі наявних теоретичних підходів до поділу податків на прямі та непрямі, визначенні поняття непрямих податків, проаналізі особливостей, ознак, позитивних та негативних рис непрямих податків в Україні і наданні пропозицій для удосконалення податкового законодавства.

Результати дослідження. Як відомо, вперше необхідності розподілу податків на прямі й опосередковані приділив увагу Дж. Локк під час дослідження природи оподаткування ще наприкінці XVII ст. Ученим було запропоновано використовувати як підставу такої класифікації критерій перекладання податків, за яким усі податки, що не перекладаються, належать до прямих, а ті, що включають механізм перекладання, – до непрямих [1, с. 121].

Як слушно зазначає Д.О. Волков [2, с. 29], серед фахівців триває дискусія щодо доцільності та обґрунтованості розподілу податків за формою оподаткування на прямі та непрямі. Ученим виділено два принципові підходи: перший полягає в тому, що такий розподіл податків не має під собою економічного підґрунтя і, відповідно, виокремлювати такі види податків недоцільно; другий підхід заснований на тому, що між податками існує ряд відмінностей, прояв яких потребує їх подальшого дослідження.

В.Л. Андрущенко [3] дійшов висновку, що на сьогодні відсутні вагомі теоретичні аргументи щодо виокремлення прямих та непрямих податків. Він указує на архаїчність та надмірні умовності такого розподілу, що не відповідає вимогам сучасного рівня фінансової науки у сфері оподаткування та фінансів. Так, на початку XX ст. відомими західними теоретиками виокремлювалося до 10 різних версій розподілу податків на прямі та непрямі. Серед них слід виділити такі: перекладність податку з виробників на споживачів; порядок оцінки платоспроможності платника податку; спосіб справляння податку; тіснота зв'язку оподаткування із платником податку чи видом діяльності; характер взаємовідносин між платниками податків та державою; регресивність податкових зобов'язань.

Слід зазначити, що саме багатогранність прояву податку потребує виокремлення та поєднання декількох ключових ознак, за якими його доцільно буде визначати як прямий чи непрямий. Такого підходу дотримуються вітчизняні фахівці І.О. Лютий, А.Б. Дрига та М.О. Петренко, які класифікують податки як прямі і непрямі за критеріями перекладності податкового зобов'язання і платоспроможності платника [4]. Відповідно, на їхню думку, непрямі податки слід трактувати як такі, що встановлюються у ціні товарів та послуг і їх розмір для окремого платника визначається величиною споживання та прямо не залежить від його доходів.

Погоджуючись із зазначеним підходом щодо визначення непрямих податків, Д.О. Волков [2, с. 30] зауважує, що характеристика згаданих критеріїв потребує певного уточнення. Слід акцентувати не на встановленні непрямих податків у цінах товарів та послуг, а на формі їх включення до ціни. Можливі два варіанти такого включення – у формі самостійного складника ціни та у формі частини об'єкта оподаткування, який є елементом ціни товару чи послуги.

Відтак виваженою є позиція поєднання декількох критеріїв для класифікації податку як прямого і, відповідно, непрямих. Одним із таких критеріїв має бути форма включення податків до ціни, тобто за прямої форми податки включаються до ціни продукції чи послуги безпосередньо як окремий складник, а за прямої форми – як елемент бази оподаткування.

Характеризуючи податки, А.Н. Гур'єв акцентував на ряді способів поділу їх на прямі і непрямі:

а) перший спосіб виходив із виділення розходжень прямих і непрямих податків за ознакою сплати (прямі сплачуються до казни дійсними платниками; непрямі перераховуються до казни третіми особами, а потім перекладаються на дійсних платників);



б) другий спосіб припускав як критерій класифікації зовнішню ознаку способу стягнення (прямі стягуються за окладними аркушами, кадастрами; непрямі сплачуються виходячи з тарифної системи);

в) третій спосіб розглядав як основу класифікації економічну підставу стягнення податку (прямі сплачуються з виробництва; непрямі – зі споживання) [5, с. 7–10].

Вважаємо цікавим підхід до класифікації непрямих податків І.І. Кучерова, який виділяє: індивідуально-непрямі – податки щодо певних груп товарів (акцизи); універсальні – непрямі податки щодо всіх або практично всіх товарів, робіт, послуг (податок на додану вартість, податок із продажів); мита – податок, що стягується з осіб, які здійснюють експортно-імпорتنі операції [6, с. 39].

Як зазначає Д.О. Гетманцев [7, с. 29–30], до загальних рис непрямого податку належать такі:

– законність встановлення податку, що полягає у погодженні його визначенням Конституцією державним органом та відповідно до певної процедури (принцип, що не завжди виконується в нашій державі в частині строків внесення змін до елементів відповідних податків);

– публічність податку, що полягає в односторонній реалізації державою права на встановлення податку на власній території (реалізація податкового суверенітету), якому кореспондує публічно-правовий обов'язок платника сплачувати податок;

– обов'язковість сплати податку, що передбачає загальнообов'язковість виконання платниками їхніх публічних зобов'язань зі сплати податків;

– майновий характер податку, що передбачає його сплату передусім грошима, в окремих випадках – іншим майном;

– перехід права власності у процесі сплати податку, що передбачає примусове відчуження частини майна платника у процесі оподаткування на користь держави;

– встановлений порядок сплати податку, що передбачає належне виконання податкового зобов'язання платника податку лише у разі дотримання всіх встановлених процедур із його сплати (обрахування податку, подання декларації, сплати податку);

– нецільовий характер податку, що передбачає його зарахування до загального фонду державного або місцевого бюджету без заздалегідь встановленої мети його використання. В Україні зазначена ознака порушується саме щодо непрямих податків, цілий ряд з яких передбачає цільове використання коштів, отриманих у процесі оподаткування, як виняток із загального правила (наприклад, акцизний податок на нафтопродукти);

– примусовий платіж, що передбачає можливість державного примусу в процесі оподаткування, не виключаючи сплати податку за загальним правилом добровільно;

– безумовність, що передбачає сплату податків, незалежно від умов, та неможливість повернення сплаченого відповідно до законодавства податку;

– індивідуальна безвідплатність, що передбачає неможливість одержання платником податку індивідуального зустрічного еквівалентного задоволення від держави за сплату ним податку та водночас передбачає обов'язок держави забезпечити гарантовані соціальні стандарти життєдіяльності для власних громадян-платників податку, що мають на це право відповідно до закону.

На думку К.О. Міняйленко [8, с. 101–103], непрямі податки, на відміну від прямих: більш ефективні у фіскальному аспекті, оскільки оподатковують споживання, яке є більш стабільною і менш гнучкою величиною, ніж прибутки; від них важко ухилитись і досить легко контролювати їх сплату; регресивні в соціальному аспекті і значно впливають на загальні процеси ціноутворення. Підкреслюють такі переваги непрямих податків: регулярне надходження коштів до бюджету; регулювання деяких видів виробництва, споживання; не мають примусового характеру, оскільки визначаються розміром споживання; знімають напругу в міжрегіональному розподілі доходів, оскільки споживання більш-менш рівномірне в територіальному розрізі.



Аналізуючи особливості непрямих податків, можемо дещо узагальнити їхні ознаки та поділити їх на дві групи: загальні ознаки непрямих податків та спеціальні ознаки непрямих податків.

Так, до загальних ознак непрямих податків можемо віднести такі, як законність встановлення, публічність, обов'язковість сплати, майновий характер, перехід права власності у процесі сплати податку, встановлений порядок сплати, нецільовий характер, примусовість сплати, безумовність, індивідуальна безвідплатність.

До спеціальних ознак непрямих податків належать: відокремлення формального та реального платників податків; диференціювання складників податкового обов'язку між формальним і реальним платниками; законодавчо закріплений механізм перекладення податку з реального платника на формального; включення у вигляді надбавки до ціни реалізації товарів, робіт та послуг; швидке надходження до бюджету; відносна рівномірність надходжень у територіальному розрізі; охоплення товарів громадського споживання та послуг, робіт; застраховані від ризику несплати у разі нерентабельного виробництва, оскільки не залежать від прибутку підприємства.

Незважаючи на значні переваги й особливості непрямих податків, залишаються певні недоліки, які потребують розгляду та пошуку шляхів вирішення.

Поділяємо думку І.О. Лютого [4, с. 33], що серед властивостей непрямих податків, які загалом характеризують їх із негативного боку, слід насамперед виділити таку: сплата непрямих податків не залежить від розміру доходу їх платників. Це створює ситуацію, коли бідніше населення несе значно більший тягар сплати непрямих податків, ніж значно багатше, тобто чим нижчий рівень доходів, тим вища в них частка непрямих податку. Проте, як наголошує вчений, водночас вплив непрямих податків на зміну особистого доходу платника не такий, що безпосередньо зменшує його розмір. Частка податку є стабільною в ціні товару, і обсяг сплаченого податку повністю залежить від рівня фактичного споживання.

До інших недоліків непрямих податків можемо віднести такі: відносна (порівняно із прямими податками) дорожнеча їх адміністрування, інертність платників податку щодо податкової політики держави завдяки відсутності безпосередніх відносин із ними податкових органів (це стосується фактично кінцевої стадії споживання товару), недостатня ефективність у частині поліпшення структури споживання через зменшення в ній частки шкідливих товарів, оскільки відбувається зміщення попиту в тіньовий сектор, властивий інфляційно утворювальний елемент [4, с. 34].

Варто зазначити, що вчені по-різному трактували поняття непрямих податків.

Так, академік М.П. Кучерявенко [9, с. 60] непрямыми податками називає такі, які стягуються у процесі придбання матеріальних благ та визначаються розміром споживання, включаються як надбавка до ціни реалізації товару і сплачуються споживачами.

В.Л. Андрущенко [3] під непрямыми податками розуміє такі, що включаються у вигляді надбавки до цін товарів і оплачуються споживачем. Це обов'язкові платежі, які сплачуються платником опосередковано через цінові механізми. Суб'єктом оподаткування стає продавець товару, який є посередником між державою і платником (споживачем товару чи послуги).

А.М. Соколовська, Т.І. Єфименко, І.О. Луніна [10] непрямыми податками називають такі, що обчислюються на основі цін або фізичних характеристик товарів і послуг, розмір яких безпосередньо не залежить від доходів платника, а визначається на основі вартісних або кількісних характеристик здійснюваних ним оподатковуваних операцій.

На думку М.В. Ярош [11, с. 4], непрямі податки – це акцизні та митні податкові платежі до бюджетів, що додаються до ціни або тарифу, стягуються з реалізації товару чи послуги, характеризуються наявністю носія податкового тягаря в особі споживача та платника податку – виробника товару чи послуги – і водночас є інструментом перерозподілу фінансових ресурсів між суб'єктами економічних відносин.

У словнику фінансово-правових термінів [12, с. 324] зазначено, що непрямі податки – це податки, які визначаються розміром споживання і не залежать від доходу чи майна



платника, є надбавкою до ціни товару чи послуги, тому їх платником є кінцевий споживач цього товару чи послуги.

Так, огляд наукових джерел дозволяє стверджувати, що досі не сформовано єдиного підходу до розуміння поняття непрямих податків в Україні. Законодавча невизначеність цієї категорії зумовлює необхідність закріплення поняття «непрямі податки» з відповідним внесенням змін та доповнень до Податкового кодексу України.

Для прикладу, Податковий кодекс Республіки Казахстан містить визначення непрямих податків. Пунктом 2 ст. 189 передбачено, що для цілей застосування міжнародних договорів непрямими податками визнаються податок на додану вартість, акцизи [13]. І хоча, на нашу думку, таке визначення не є досконалим, воно не розкриває сутності цих платежів, не дає їхньої повної характеристики, однак на законодавчому рівні закріплює перелік непрямих податків.

Враховуючи позитивний досвід Республіки Казахстан, вважаємо доцільним також законодавчо закріпити непрямі податки, визначивши вичерпний перелік таких платежів у податковому законодавстві. На сьогодні в Податковому кодексі України статтею 8 визначено поділ податків лише за територіальною ознакою на загальнодержавні та місцеві податки і збори [14].

Відтак пропонуємо доповнити ст. 14 Податкового кодексу України, виклавши її у такій редакції: «Непрямі податки – це податок на додану вартість, акцизний податок та мито, які є загальнодержавними, обов'язковими, безумовними платежами до бюджету, що включаються як елемент до ціни товару (роботи, послуги), перекладаються з реального платника на формального та стягуються відповідно до цього Кодексу та Митного кодексу України».

На нашу думку, вказані уточнення повніше врахують наявну практику адміністрування непрямих податків і сприятимуть подальшому підвищенню ефективності механізму його дії.

Висновки. 1. Аналізуючи наукові погляди про поняття, ознаки, особливості, переваги та недоліки непрямих податків, можемо дійти висновку, що серед учених так і немає однозначних позицій. Разом із тим під час розбудови податкових систем непрямим податкам відводилася значна роль. Як свідчить зарубіжний досвід, останні за умілого їх використання досить успішно виконували покладені на них функції. Загалом же співвідношення між прямими і непрямими податками має встановлюватися залежно від обраних орієнтирів та пріоритетів державної фіскальної політики. Процес подальшого вдосконалення податкового законодавства щодо непрямих податків у нашій державі потребує виваженого підходу як науковців, так і практиків для досягнення певного балансу між прямими та непрямими податками, максимальної рівноваги фіскального та регульовального потенціалів непрямих податків.

2. З огляду на особливості непрямих податків запропоновано виділити їхні загальні та спеціальні ознаки.

Так, до загальних ознак непрямих податків можемо віднести такі: законність встановлення, публічність, обов'язковість сплати, майновий характер, перехід права власності у процесі сплати податку, встановлений порядок сплати, нецільовий характер, примусовість сплати, безумовність, індивідуальна безвідплатність.

До спеціальних ознак непрямих податків належать: відокремлення формального та реального платників податків; диференціювання складників податкового обов'язку між формальним і реальним платниками; законодавчо закріплений механізм перекладення податку з реального платника на формального; включення у вигляді надбавки до ціни реалізації товарів, робіт та послуг; швидке надходження до бюджету; відносна рівномірність надходжень у територіальному розрізі; охоплення товарів громадського споживання та послуг, робіт; застраховані від ризику несплати у разі нерентабельного виробництва, оскільки не залежать від прибутку підприємства.

3. Враховуючи законодавчу невизначеність категорії «непрямі податки», вважаємо доцільним закріпити це поняття з відповідним внесенням змін та доповнень до ст. 14 Податко-



вого кодексу України, виклавши її у такій редакції: «Непрямі податки – це податок на додану вартість, акцизний податок та мито, які є загальнодержавними, обов'язковими, безумовними платежами до бюджету, що включаються як елемент до ціни товару (роботи, послуги), перекладаються з реального платника на формального та стягуються відповідно до цього Кодексу та Митного кодексу України».

Список використаних джерел:

1. Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. Петроград, 1919. 252 с.
2. Волков Д.О. Удосконалення системи непрямих оподаткування в контексті реформування державних фінансів України. Економіка промисловості. 2008. № 4. С. 28–36.
3. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). Львів: Каменяр, 2000. 305 с.
4. Лютий І.О., Дрига А.Б., Петренко М.О. Податки на споживання в економіці України: монографія. Київ: Знання, 2005. 335 с.
5. Гурьев А.Н. Прямые и косвенные налоги: PRO и CONTRA. Санкт-Петербург, 1893. 120 с.
6. Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. Москва: ЮрИнформ, 2001. 360 с.
7. Гетманцев Д.О., Форсюк В.Л., Беліцький І.С. Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект: наук.-практ. посібник. Київ: Юрінком Інтер, 2017. 496 с.
8. Міняйленко К.О. Економічна сутність прямого і непрямих оподаткування в Україні. Управління розвитком. 2014. № 5. С. 101–103.
9. Податкове право України: навч. посібник / за ред. М.М. Кучерявенка. Харків: Право, 2010. 256 с.
10. Соколовська А.М., Єфименко Т.І., Луніна І.О. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / за заг. ред. А.М. Соколовської. Київ: НДФІ, 2006. 320 с.
11. Ярош М.В. Реформування непрямих оподаткування в Україні в умовах інтеграції до ЄС: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Київ, 2018. 20 с.
12. Словник фінансово-правових термінів / за заг.ред. Л.К. Воронової. Київ: Алерта, 2011. 558 с.
13. О налогах и других обязательных платежах в бюджет: Кодекс Республики Казахстан (Налоговый кодекс). URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36148637&doc_id2=36148637 (дата звернення: 14.11.2018).
14. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–17.

