

ДО ПИТАННЯ ПРО ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ

LEGAL REGULATION OF INDIRECT TAX

Гетманцев Д.О.,

*доктор юридичних наук,
професор кафедри фінансового права
юридичного факультету*

Київського національного університету імені Тараса Шевченка

У статті автор на підставі дослідження економічних та правових концепцій, вчень та джерел, чинного податкового законодавства України, історії становлення та розвитку системи непрямого оподаткування визначає риси непрямого оподаткування, досліджує генезу цього економіко-правового явища.

Автор наводить аргументи «за» і «проти» непрямого оподаткування та все ж таки робить висновок, що непрямі податки – це необхідність для будь-якого суспільства. У статті автор надає власне визначення непрямих податків, а також дещо розширює їх перелік за законодавством України.

Ключові слова: податок на додану вартість, непрямі податки, риси податку, акцизний податок, класифікація податків.

В статье автор на основании исследования экономических и правовых концепций, учений и источников, действующего налогового законодательства Украины, истории становления и развития системы косвенного налогообложения определяет черты косвенного налогообложения, исследует генезис этого экономико-правового явления.

Автор приводит аргументы «за» и «против» косвенного налогообложения и все же делает вывод о том, что косвенные налоги – это необходимость для любого общества. В статье автор предоставляет собственное определение косвенных налогов, а также несколько расширяет их перечень по законодательству Украины.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, косвенные налоги, черты налога, акцизный налог, классификация налогов.

The author determines features of indirect tax, researches a genesis of this economic and legal phenomenon, based on the research of economic and legal conceptions, doctrines and sources, current legislation of Ukraine, history of establishment and development of indirect tax system in the article.

The author demonstrates «for» and «against» indirect tax but nevertheless comes to conclusion that indirect taxes are necessary for any society. The author gives his own definition of indirect taxes as well as broadens its list under the legislation of Ukraine in the article.

Key words: value added taxes, indirect taxes, features of the tax, excise tax, tax classification.

Постановка проблеми. Питання правового регулювання непрямого оподаткування є, мабуть, найбільш суперечливим та неоднозначним в науці фінансового права. На сьогоднішній день залишається безліч невіршених питань щодо класифікації непрямих податків, визначення їх особливостей та формування єдиного підходу до віднесення того чи іншого платежу саме до непрямих податків.

Стан дослідження. Протягом всієї історії свого існування непрямі податки були предметом суперечливих економічних та соціальних концепцій, поглядів, ідей та рухів, вони викликали критику та схвалення представників фінансової науки, від фізіократів до соціалістів, економісти та науковці, такі як О. Мірабо, А. Сміт, К. Маркс, А. Лоріа намагалися зрозуміти сутність цього виду податків.

Відповідно, аналіз правових проблем непрямого оподаткування є неможливим без дослідження економічних концепцій, розробок, вчень, адже тільки їх розуміння та осмислення можуть створити необхідні передумови для розуміння такої складної категорії податкового права, якою є непрямі податки.

Метою даної статті є подальший теоретичний аналіз категорії непрямого оподаткування, дослідження його значення для держави і для суспільства та надання власного бачення непрямого оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Напевне в науці фінансового права, як і в економічній науці відсутня більш суперечлива та неоднозначна категорія, ніж категорія непрямих податків. Протягом всієї історії свого існування вони викликали критику більшості представників фінансової науки від фізіократів до соціалістів, від О. Мірабо до М. Тургенева, від А. Сміта до Ж. Сисмонді. Непрямі податки були вводом не тільки для дворових інтриг та урядових заколотів, але й для відкритих протистоянь, бунтів та революцій, в яких, як у жерлах мартенівських печей, загартовувались нові соціальні класи.

Адже саме непрямі податки, що масово розповсюдились на території Старої Європи у XVIII-XIX століттях стали основним об'єктом нарікань представників робітничого класу, що на той час тільки формувався. Формувався під тиском обставин несправедливості суспільного буття, одним із найяскравіших проявів якого були саме непрямі податки, які лягали непомирним тягарем на плечі передусім соціально незахищених верств населення. Рух, зароджений у надрах робітничого класу в XIX столітті примусив уряди до реформи системи оподаткування, внаслідок якої найбільша частина непрямих податків в країнах Європи була замінена на поєднання універсального акцизу та прямого, подохідного оподаткування.

Без перебільшення вже протягом останніх п'яти століть непрямі податки не просто каталізують суспільно-економічні процеси, вони виступають аренною боротьби, точкою прикладення полярно різних суперечливих економічних та соціальних концепцій, поглядів, ідей та рухів, що перебувають між собою у відвічній та непримиренній боротьбі.

Саме у непрямому оподаткуванні найочевидніше виявляється теза про те, що податок – це одночасно економічне, правове та політичне явище реального життя. Російський економіст М. М. Алексеєнко ще в дев'ятнадцятому сторіччі зазначав, що «з одного боку, податок – це один з елементів розподілу, одна із складових частин ціни, з аналізу якої і розпочалася економічна наука. З іншого боку, встановлення, розподіл, справляння і споживання податків складає одну із функцій держави» [1, с. 25]. Саме в непрямому оподаткуванні проявляється марксистське вчення про діалектичний взаємозв'язок економічного базису та політичної, правової надбудови суспільних відносин.

Основним негативом непрямих податків вважається їх несправедливість, обумовлена очевидною невідповідністю обсягу доходу фактичного платника податку та сумою непрямих податків, що він змушений сплачувати у зв'язку з придбанням товарів. Таким чином, питома вага непрямих податків в загальному обсязі бідних платників є незрівнянно більшою ніж співвідношення сплачених непрямих податків до доходів, одержаних заможними платниками. Особливо зазначена несправедливість проявлялася у часи становлення непрямих оподаткування, коли держави, сп'янілі від фінансових можливостей, отриманих за рахунок непрямих оподаткування, масово оподатковували чималими спеціальними акцизами товари першої необхідності – хліб, сіль, сірники тощо. Непряме оподаткування має багатовікову історію. Податки з хліба, м'яса відомі з тринадцятого століття. Податки на сіль та вино у Франції були введені в 1343 році. В Англії акциз на сіль вводився та відмінявся, але з першої половини вісімнадцятого століття справлявся постійно до 1825 року. В Московській державі справлявся податок на хліб, м'ясо, сіль, а з сімнадцятого століття і податок на горілку. Кількість непрямих податків, що справлялися в Європі в період до введення універсальних акцизів обраховувався не десятками, а сотнями. А податки на керосин, сірники, цукор існували у Європі навіть на початку ХХ століття.

Несправедливість непрямих оподаткування у сукупності з його регресивністю, негативним впливом на розвиток економіки, стримуванням розвитку цілих галузей (особливо (на першому етапі) експортоорієнтованих), а згодом і безпрецедентна корупційність універсальних акцизів, демонізували у свідомості суспільства пряме оподаткування як таке, перетворивши його в об'єкт постійної критики, явище повністю негативне, з яким державі залишається миритися тільки зважаючи на величезний у порівнянні з прямими податками обсяг фінансування, що одержує від непрямих податків державний бюджет.

Насправді, такий підхід до непрямих оподаткування є не таким далеким від істини, хоча безперечно і дещо однобоким та викривленим. Адже існує безліч випадків, коли пряме оподаткування відіграє позитивну роль не тільки з точки зору доходів бюджету, але й (як це не дико виглядає) з соціальної точки зору. Так саме непрямі податки є одним із найефективніших механізмів обмеження суспільства від негативного впливу того або іншого соціального явища. Лягаючи відчутним тягарем на споживання алкоголю акцизний податок зменшує його споживання передусім соціально незахищеними верствами населення та молоддю, що найбільш вражені негативному впливу алкоголізму.

Саме до таких випадків відноситься оподаткування акцизним податком тютюнових виробів, спирту, алкогольних напоїв, пива. Акцизний податок, перекладаючись з юридичного платника (виробника, продавця, імпортера шкідливого товару) на фактичного платника (його споживача) з одного боку, надає державі серйозне джерело доходів, а з іншого, обмежує споживання таких продуктів. Ще К. Маркс у своїй відомій праці «Злиденність філософії» писав, що податки на такі предмети споживання, які взагалі небажані для споживання, як алкогольні напої та тютюн грішать меншими пороками, ніж податки на інші предмети споживання. «А податок на вино, – не без сарказму відмічав автор «Капіталу», – безспірно податок стародавній, сповнений монархізмом, поважний податок». Відповідно, збільшення цін на алкоголь є ефективним засобом зниження викликаних споживанням алкоголю проблем.

Іншим прикладом справедливого непрямих оподаткування є акцизний податок на нафтопродукти. Включаючись як складова частина до ціни нафтопродуктів, акциз використовується на будівництво, реконструкцію та утримання доріг загального користування. Таким чином, попри те, що в цьому випадку законодавець відхиляється від такої ознаки податку, як нецільовий характер, йому вдається досягти ефекту, за якого витрати на утримання доріг загального користування здійснюють особи, що передусім користуються цими дорогами. Такий податок сплачує як водій приватного автомобіля, так і пасажир автобусу, на якого акцизний податок на нафтопродукти перекладається не юридично, але фактично, включаючись до ціни пасажирського білету. Адже витрати зі сплати податку перевізник в жодному випадку не візьме на себе, він просто збільшить відповідним чином вартість проїзду. З іншого боку, такий акциз не сплатить пасажир залізниці, в структурі вартості квитка на яку акциз буде відсутній.

Таким чином, в окремих випадках закиди щодо соціальної несправедливості непрямих оподаткування не мають під собою підстав. Хоча, безперечно, такі випадки є скоріше виключеннями із загального правила.

Звичайно, автори цього дослідження в останню чергу ставили перед собою мету ідеалізувати або навіть закохати кого-небудь у непрямі податки. Нам, як нікому, відомі проблеми непрямих оподаткуван-

ня, відверті перекося правового регулювання цього явища, суперечливість відповідної правозастосовної практики та несправедливість непрямого оподаткування. Водночас не можна не погодитися із влучним висловом російського економіста Г. І. Болдирьова в праці «Прибутковий податок на Заході і в Росії», відповідно до якого «поняття о налоговой справедливости принадлежит к числу наименее установившихся понятий». Адже справедливість оподаткування не є абсолютною категорією, вона змінюється не тільки виходячи із історичних реалій та соціального ладу, але й виходячи з мети правового регулювання оподаткування. В цьому контексті цікавими є думки, що ми приводимо нижче. Так, на думку М. М. Алексеєнко, «при формуванні податків люди прагнуть до «справедливості», однак, «людська справедливість» відносна. В суспільстві, яке характеризується поділом класів на привілейовані та податні, загальність оподаткування образлива для привілейованих. В суспільстві, в якому фундаментальною основною суспільного життя визнається рівність перед законом, судом, службою, податком, загальність оподаткування є до такого ступеня звичайною справою, що і говорити про неї дивно, як про питання» [2, с. 3]. Соціаліст А. Лорія писав, що «сучасна наука показала, що поняття справедливості і моралі мають абсолютно різний зміст на різних стадіях розвитку людства. З цієї причини А. Вагнер і намагався висунути в якості підстави організації податків принцип історичної справедливості, яка як продукт певної епохи повинна мати силу тільки для неї одної» [3, с. 57].

З огляду на зазначене, ми переконані в тому, що непряме оподаткування, як і оподаткування взагалі, є «необхідним злом», явищем, в якому негативні сторони урівноважуються безперечними позитивами, що змушують суспільство миритися з ними. Перед державою в жодному випадку не стоять цілі відмовитися від непрямого оподаткування або знайти йому альтернативу. Зміст діяльності держави щодо непрямого оподаткування повинен полягати передусім у винайденні вірного балансу непрямих та прямих податків в системі оподаткування, рівно як постійному вдосконаленні, спрощенні системи непрямого оподаткування. При цьому зазначений процес є безкінечним і не може мати стану завершення, як не можуть завершити свій розвиток і економічні відносини, що існують в державі.

Поняття непрямих податків. Питання поділу податків на види є питанням передусім економічної науки, а в основі такого поділу повинні лежати передусім економічні критерії. Адже у фінансовому, а отже і у податковому праві, вчення марксизму-ленінізму про базис та надбудову реалізується, напевне, найяскравіше, а зміст та характер фінансово-правових норм зумовлюється економічною сутністю відповідних відносин та цілями правового регулювання. Іноді, зазначений вплив є настільки сильним, що це йде на шкоду фінансовому праву як окремому, самодостатньому суспільно-правовому явищу.

Так, відомий російський учений С. В. Запольський зауважує, що з моменту свого зародження фі-

нансове право мало суто службовий характер, було наукою про державні витрати, протиставляючи суспільство як саморегульований організм, що саморозвивається, державі як носієві державного інтересу [4, с. 29]. Це було продиктовано потребою влади створити особливий, відмінний від загальнозастосовного права юридичний режим регулювання фінансових відносин. Така роль фінансів не заперечується, а навіть констатується фінансистами царської Росії. Подібний підхід був повністю успадкований і законодавством у галузі фінансів СРСР. Безперечно, в сфері акумуляції грошових потоків державою авторитарної форми правління абсолютизація державного інтересу на тлі нівеляції інтересу приватного, використання законодавства виняткове як інструктивного матеріалу з реалізації імперативної волі держави, з'ясовано.

Саме тому розуміння сутності основної класифікації податків на прямі та непрямі є неможливим без аналізу економічної теорії, що приділила достатньо уваги розробці цього питання. Тим більше, що питання критерію поділу податків на прямі та непрямі протягом століть не могло знайти чіткої та загально-визнаної думки в середовищі економістів.

Гене́за класифікації податків на прямі та непрямі. Вперше розподіл податків на непрямі та прямі був запропонований Д. Локком. В основу поділу Д. Локк поклав критерій перекладення податку. Ще у сімнадцятому столітті філософ вважав, що торгівці та посередники перекладають податки на споживачів-робітників, включаючи всіх їх до ціни товару, робітник в свою чергу перекладає їх на орендаря землі, останній на власника землі, зменшуючи орендну плату. Якщо робітник не в змозі прокормити себе, утримувати його змушений приход (церква), а остання одержує свої доходи від обкладення земель. Таким чином, тягар оподаткування перекладеться на власника землі або у відкритій формі податку на землю, або у прихованій формі зменшення орендної плати. Д. Локк виступав за заміну всіх податків поземельним податком, оскільки, на його думку, він є найбільш вигідним для землевласників, які при великій кількості податків обтяжуються значно більшим тягарем, ніж при прямому оподаткуванні. Підсумовуючи теорію Д. Локка, можна констатувати, що філософ поділяв податки на прямий – поземельний податок та всі інші – непрямі податки, використовуючи критерій їх перекладення (тобто співпадіння або не співпадіння в одній особі фактичного та юридичного платника). Теорія Д. Локка не була сприйнята сучасниками та забута, що, між тим не завадило фінансистам через століття після нього використовувати критерій перекладення для класифікації податків на прямі та непрямі, розвиваючи та вдосконалюючи своє розуміння теорії перекладення.

А. Сміт вважав, що більшість податків перекладаються на землевласника або на багатого споживача. Прямими податками він вважав податок на землю, на перехід нерухомості та на розкіш. Теорія перекладення була істотно допрацьована відомим економістом Д. Рікардо. Він визнавав перекла-

дення податків на заробітну плату та на предмети першої необхідності – непрямими податками. Дослідник вважав, що податки в кінцевому підсумку лягають на підприємця, адже робітник, що одержує мінімальну заробітну плату неминуче перекаже податки на споживання на підприємця. Земельний податок не може бути перекадений лише в тому випадку, якщо справляється з чистої ренти, в усіх інших випадках земельний податок може бути перекадений на споживача.

Вже з цього моменту стає зрозумілим, що критерій перекадення податку не може бути використаний для класифікації податків на прямі та непрямі. Подальші дослідження у цьому напрямку довели це. Перекадений може бути практично будь-який обов'язковий платіж не залежно від характеру його справляння, природи та формули. Сама по собі категорія перекадення податку є категорією економічною, не залежить виключно від природи обов'язкового платежу та зумовлюється об'єктивними економічними, соціальними та навіть політичними чинниками, що існують в той чи інший історичний момент на території тієї або іншої країни. В залежності від них податок може перекадатися попри очевидну логіку як на покупця (прямий податок) так і на продавця (непрямий податок). Наприклад, збільшення ставки акцизу, за умови недостатнього попиту на певний товар, може призвести до того, що суму акцизу продавець, змушений зберегти обсяги продажів товару, які закономерно впадуть внаслідок збільшення ціни, прийме на себе, намагаючись зберегти власний бізнес та зменшуючи його маржинальність. «У випадку введення акцизного податку споживачі та виробники розподіляють податковий тягар порівну: виробники переносять половину податків на споживачів у вигляді більш високої ціни, а другу половину податкового тягара несуть самі» – зазначається у відомій економічній праці Економікс [5, с. 126]. При цьому автори зазначають, що фактором, який в більшій ступені зумовлює перекадення податків є не їх сутність, і навіть не обсяг їх надходжень до бюджету, а еластичність попиту та пропозиції на відповідний товар. «Два податки, що дають однакові надходження до бюджету не завжди тягнуть за собою однаковий тягар».

Подальший розвиток теорії перекадення податків, поява абсолютної, песимістичної, оптимістичної теорій, а також теорій національних європейських економічних шкіл, з одного боку додали дуже багато нового до розуміння сутності непрямого оподаткування, а з іншого боку остаточно спростували можливість використання перекадуваності податків в якості критерію для їх класифікації на прямі та непрямі. Зокрема, до висновку про те, що перекадуваність податку не має відношення до класифікації податків та не може бути відповідним критерієм прийшов Р. Майер у своїй праці «Принципи справедливого оподаткування» (1861 р.). Водночас важливість визначення теорії перекадення податку для всіх податкових відносин є загально визнаною. Так, відомий вчений М. І. Фрідман зазначав «Питання про те чи несе податок юридичний платник або

останній може перенести тягар податку на інших осіб, є необхідною передумовою для вирішення питань про податкову справедливість, прогресивність або пропорційність оподаткування» [6, с. 12].

З огляду на зазначене, можна констатувати, що теорія перекадення податків хоч і не змогла вивести оптимальний критерій для їх класифікації, однак додала багато для розуміння сутності саме непрямого оподаткування. З іншого боку, не зважаючи на те, що критерій перекадення не є абсолютним критерієм відмежування прямих та непрямих податків, він може розглядатися як додаткова ознака такого відмежування.

При цьому, очевидна відмінність між акцизами та прибутковим податком породжувала наполегливу роботу над винайденням вірного критерію для розмежування податків на прямі та непрямі.

Другим критерієм поділу податків на прямі та непрямі став (в особливості у французькому законодавстві) їх поділ за способом обкладення та справляння. Прямі податки побудовані на основі явищ та ознак постійного характеру і тому заздалегідь визначені (володіння та користування майном). Вони справляються за особовим (окладним) переліком платників, що періодично оновлюється на підставі кадастру та у певні строки. Натомість непрямі податки базуються на змінних явищах, окремих діях, операціях, актах споживання, угодах, що оподатковуються на підставі визначених тарифів. Зазначений критерій був підданий нищівній критиці з огляду на його штучність та невідповідність практиці оподаткування. Адже прямий податок на завжди справляється за кадастром (податок на доходи), водночас кадастровий спосіб оподаткування не суперечить тарифному та може перетинатися [7, с. 123-124].

Винайдення вірного критерію для поділу податків на прямі та непрямі виявилось не простим завданням для фінансової науки. Попри безліч запропонованих критеріїв для класифікації, оптимальний критерій з'явився порівняно нещодавно, задовго після появи перших непрямих податків, та був обгрунтований німецьким економістом Е. Геккелем.

Е. Геккель розділив оподаткування на подоходно-майнове обкладення та обкладення витрат споживання, а господарство платника податків на дохідне та витратне. Перше – обкладається подоходно-майновим оподаткуванням, останнє – податками на витрати або споживання, тобто непрямими податками. З огляду на зазначене, економісту вдалося вловити та поєднати у запропонованому критерії класифікації всі позитивні доробки попередників та вивести критерій, який, хоч і не є ідеальним, однак дозволяє найбільш повно та глибоко розкрити сутність класифікації податків на прямі та непрямі, а отже і зрозуміти таке складне суспільно-економічне явище як непрямі податки. Між тим зазначимо, що і винайдений Е. Геккелем критерій класифікації податків на прямі та непрямі є умовним, а багато фінансистів до цього часу вважають проблему винайдення оптимального критерію класифікації податків на прямі та непрямі такою, що не може бути вирішена.

Зауважимо також, що проблема класифікації податків на прямі та непрямі, що мала неабияке практичне значення у період трансформації численних акцизів в універсальний акциз на початку ХХ століття, сьогодні дещо втратила свою актуальність у зв'язку із зменшенням кількості як прямих, так і непрямих податків у сучасних системах оподаткування. Водночас, саме правильна класифікація податків на прямі та непрямі дозволяє нам не тільки глибоко зрозуміти сутність оподаткування, його механізми та формули, а і виявити деякі відхилення законодавця від визначених наукою критеріїв, проаналізувавши виправданість таких викривлень, яка далеко не завжди є обґрунтованою.

Ознаки непрямих податків. Безперечно, непрямі податки мають всі загальновідомі ознаки податків, та відповідають визначенню, що міститься у статті 6 Податкового кодексу України, відповідно до якого податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу. Класифікація податків на прямі та не прямі не міститься в Податковому кодексі.

До загальних рис податку належать такі:

- законність встановлення податку, що полягає у встановленні його визначеним Конституцією державним органом та у відповідності до встановленої 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 їх публічних зобов'язань із сплати податків;

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

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

- встановлений порядок сплати податку, що передбачає належне виконання податкового зобов'язання платника податку лише при дотриманні всіх встановлених процедур із його сплати (обрахування податку, подання декларації, сплати податку);

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

- примусовий платіж, що передбачає можливість державного примусу в процесі оподаткування, не

виключаючи сплату 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.

Водночас непрямі податки мають свої особливості. Серед особливостей сучасних непрямих податків відомий український вчений М. Кучерявенко виділяє такі:

1. Розірвання формального та реального платників податків.

2. Непрямі податки входять як елемент в ціну реалізації товару.

3. Непрямі податки диференціюють складові податкового обов'язку, розподіляючи їх між формальним і реальним платниками.

4. Об'єктом оподаткування при непрямому оподаткуванні виступає вартість обороту.

5. Законодавчо закріплено підстави перекладення податку з реального платника на формального.

6. Поеднання індикативних та фактичних способів визначення об'єкта оподаткування і форм справляння [8, с. 22].

І хоча деякі із наведених видатним українським вченим ознак можна сприйняти лише з певними зауваженнями, в цілому перелік ознак непрямого оподаткування є достатньо обґрунтованим. При цьому, на нашу думку, слід зазначити додаткові риси непрямого оподаткування.

Так, перевагою непрямих податків є порівняльна із прямими податками простота їх обрахування і сплати для платників. Адже основний, природний для податкових відносин, конфлікт між державою в особі уповноважених державних органів та платниками податків при обрахування та сплаті непрямих податків має значно вужче підґрунтя, ніж, наприклад, оподаткування доходів (податок на прибуток підприємств), де кожна оподатковувана операція може мати різну податкову кваліфікацію з точки зору податкових органів і платника в залежності від відношення відповідної операції до господарської діяльності платника. Дещо складна формула податку на додану вартість (ПДВ) є тим ключем, розуміння якого розкриває перед нами досить простий та зручний механізм оподаткування ПДВ.

Корумпованість непрямих податків – риса, яка останнім часом дедалі більше виділяється дослідниками. Очевидно, що проблема зловживань при непрямому оподаткуванню є лише одним з проявів недосконалості не тільки податкової системи держави, але й держави в цілому. І хоча непряме оподаткування, завдяки обсягам коштів, які акумулюються в бюджеті при справлянні таких податків, дійсно ство-

рює передумови для розквіту кримінальної творчості, конкретні злочинні прояви є тим більшими, чим корумпованішим є державний апарат та суспільство в цілому. Додамо, що зловживання з ПДВ є проблемою не тільки української податкової системи. Так само, хоча і не в співрозмірних обсягах зловживання з ПДВ є характерним і для країн старої Європи. Тільки у Великобританії обсяг щорічних бюджетних втрат від шахрайств з ПДВ складає 2 млрд. фунтів. У деяких інших країнах, що входять до Європейського Союзу такі втрати складають до 10% від загальних надходжень ПДВ [9]. «Жоден із бюджетотворюючих податків сьогодні не обговорюється так активно як податок на додану вартість. Оскільки тільки цей податок, через можливість ухилення від оподаткування та відшкодування його з бюджету здобув репутацію «криміногенного», залишаючись при цьому одним із основних бюджетотворюючих, його дослідження завжди залишається актуальним» [10, с. 115]. Саме використання ПДВ як механізму виведення коштів з державного бюджету дало можливість В. Коржу охарактеризувати цей податок як «джерело нагромадження корупційних коштів в умовах переважно торговельно-перерозподільного господарювання» [11, с. 19-20].

Стабільність надходжень, широка база оподаткування і за рахунок цього високий надходження, як вже зазначалося вище, є тим фактором, який змушує держави, де введені непрямі податки, миритися з негативними явищами, що супроводжують їх введення (тільки в 2009 році обсяг надходжень ПДВ склав 55,2% у загальних доходах бюджету або 73,8% у податкових надходженнях). Насамперед мова йде про несправедливість непрямого оподаткування, проблеми, яка проходить червоною ниткою через весь інститут непрямого оподаткування, до якої ми будемо неодноразово повертатися в процесі дослідження і яка вже була нами охарактеризована вище.

Використання непрямих податків для підтримки вітчизняного товаровиробника (експортера) є характерним передусім для універсального акцизу, яким є ПДВ. Експортери, реалізуючи товар за межі митної території держави, де діє режим ПДВ, сплачують податок на нульовою ставкою, не тільки звільняючись від сплати ПДВ, але й отримуючи раніше сплачений ПДВ при виготовленні та придбанні експортованого товару від держави у вигляді бюджетного відшкодування. Таким чином, у сукупності з імпортним ПДВ на ввіз товарів на митну територію держави, вітчизняні товаровиробники одержують перевагу перед імпортерами. Водночас необхідно зауважити, що дзеркальні правила оподаткування встановлюються у всіх країнах, де введений податок на додану вартість. З огляду на це зазначена перевага, яка виділяється багатьма дослідниками, як ознака ПДВ, є досить умовною. Ще однією рисою непрямого оподаткування є те, що на непряме оподаткування, як правило, не поширюються правила про усунення подвійного оподаткування, встановлені двосторонніми угодами та податковим законодавством України.

Перелік непрямих податків за законодавством України. При аналізі непрямих податків, встановлених в Україні, виникають деякі проблеми із визначенням вичерпного переліку таких платежів. Так, не викликає сумнівів, що до таких платежів відносяться податок на додану вартість та акцизний податок. Водночас, чинним законодавством передбачаються і інші платежі, що за своєю правовою природою можуть класифікуватися як непрямі податки, однак свідомо відносяться законодавцем до інших платежів. До таких передусім належать деякі різновиди збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, об'єктом оподаткування яких є вартість реалізованих ювелірних виробів із золота (крім обручок), платини і дорогоцінного каміння; вартість нерухомого майна, зазначена в договорі купівлі-продажу такого майна; вартість будь-яких послуг стільникового рухомого зв'язку, сплачена споживачами цих послуг оператору, що їх надає; вартість легкового автомобіля [12, с. 237].

Незважаючи на те, що зазначений обов'язковий платіж кваліфікується законодавством як збір та має цільове призначення, за своєю правовою природою він є безперечно непрямим податком, адже відповідає всім ознакам непрямого податку, про які йшлося вище. Збором обкладаються операції з продажу товарів (послуг) споживачам, збір включається до ціни відповідних товарів (послуг) та сплачується в ціні таких товарів (послуг). З огляду на зазначене, у відповідній частині збір на обов'язкове державне пенсійне страхування є безперечно непрямим податком.

З іншого боку, ми не схильні розділяти думку деяких дослідників, що кваліфікують мито, як непрямий податок. Державне мито, як і мито, що справляється при перетині митного кордону, попри деяку схожість з непрямим оподаткуванням є різновидом збору, що відповідає всім його істотним ознакам. Так, воно характеризується такими ознаками:

- індивідуально визначене зустрічне задоволення на користь його платника, що полягає в тому числі у вчиненні юридично значимих дій;
- відмінні від податку механізми реалізації примусового характеру платежу. Платник мита вступає у відповідні відносини добровільно, оскільки сам звертається за тим, що обумовлює обов'язковість сплати збору. Це зумовлює, що в більшості випадків застосування до платника будь-яких санкцій є неможливим, адже негативні наслідки для платника виявляться у відмові держави вчиняти на його користь певну дію;
- цільове призначення. У багатьох країнах мито використовуються для фінансування діяльності відповідних державних установ (ввізне мито – митниця);
- мито сплачується за певної обставини – у зв'язку з наданням послуги (вчинення дії) на користь платника;
- за періодичністю – мито сплачується не системно, залежно від потреби платника.

Щодо мита, що справляється при перетині державного кордону, його характеризує додаткова мета

– захист внутрішнього ринку та регулювання зовнішньої торгівлі товарами. Викладене свідчить про відсутність підстав для віднесення мита до непрямомого податку.

Висновки. З огляду на зазначене, ми можемо запропонувати таке визначення непрямих податків. Непрямі податки – це акцизний податок, податок

на додану вартість та інші обов'язкові платежі, що справляються відповідно до норм податкового законодавства, включаються як елемент до ціни товару (роботи, послуги), передбачаючи юридичне розділення номінального та фактичного платників, та обтяжуючи споживання товарів (робіт, послуг) шляхом оподаткування витрат господарств платників.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Алексеенко М. М. Взгляд на развитие учения о налоге. – Харьков, 1870. – С. 25.
2. Г. И. Болдырев «Подоходный налог на Западе и в России». – Ленинград, 1924. – С. 3.
3. Лориа А. Финансовая политика как результат и орудие интересов владельческих классов. – Москва. – С. 57.
4. Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права : монография / С. В. Запольский. – М. : РАП; ЭКСМО, 2008. – С.29.
5. Макконнелл К. Р., Брю С. Л. Экономикс, т. 1. – 1992. – С. 126.
6. Фридман М. И. Конспект лекций по науке о финансах. – С. 12.
7. Цит. по: Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. – Петроград. – С. 123–124.
8. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. Особенная часть. Т. IV: Косвенные налоги. – Х. : Право, 2007. – С. 22.
9. Ротар А. В. Перспективи удосконалення адміністрування та обліку податку на додану вартість з урахуванням європейського досвіду. – Економічний форум, 1/2012.
10. Сотніченко О. А. Необхідність реформування ПДВ у контексті Податкового кодексу України. – Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 1(56). – 2012. – С. 115.
11. Корж В. Резюме про ПДВ або фінансові маніпуляції на тлі політичних спекуляцій // Економічний часопис – XXI. – 2006. – № 11–12. – С. 19–21.
12. Закон України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування». – ВВР. – 1997. – № 37. – С. 237.