

*Ананьева С. А.,
аспірант кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

ДО ПРОБЛЕМИ З'ЯСУВАННЯ ПРАВОВОЇ ПРИРОДИ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Анотація. Наголошується на відсутності в чинному законодавстві переліку непрямих податків та визначається поняття акцизного податку й податку на додану вартість шляхом підкреслення їх належності до непрямой форми оподаткування. Певну увагу приділено історії виникнення непрямих податків, визначено суть прямих і непрямих податків та здійснено їх розмежування. Також визначено поняття «квазінепрямий податок» і наведено приклади таких обов'язкових платежів непрямих характеру та їх особливості.

Ключові слова: непряме оподаткування, акцизний податок, прямий податок, квазінепрямий податок.

Постановка проблеми. Звернувшись до чинного українського податкового законодавства, бачимо, що вітчизняний законодавець, обминаючи безпосередньо питання надання переліку непрямих податків, у статті 14 «Визначення понять» Податкового кодексу України звертається до розкриття сутності двох обов'язкових податкових платежів – акцизного податку та податку на додану вартість – саме за допомогою підкреслення їх відношення до непрямой форми оподаткування. Так, акцизний податок – це непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених Податковим кодексом України як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції). Податок на додану вартість – це непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V Податкового кодексу України. Що ж стосується інших можливих різновидів непрямих податків (за винятком мита, яке має особливий правовий статус, що відмінний від власне податків і платежів податкового характеру (зборів) та справляння якого регулюється здебільшого митним законодавством), то їх у податковій системі України сьогодні не передбачається, а посилення на них у чинному податковому законодавстві зроблено в абстрактній і відсильній формі (наприклад, у пункті 161.6 статті 161 Податкового кодексу України, за яким під час обчислення податку на прибуток підприємств не підлягають зарахуванню в зменшення суми податкового обов'язку такі податки, сплачені в інших країнах, як податок на капітал/майно та приріст капіталу, поштові податки, податки на реалізацію (продаж), інші непрямі податки [1]).

Мета статті – проаналізувати правову природу непрямих оподаткування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Поява й розвиток непрямих податків історично відбувається на більш пізньому етапі, ніж податків прямих. Власне, на первісних етапах становлення державності, а разом із нею й оподаткування, навіть не було потреби здійснювати розрізнення обов'язкових податкових платежів за їх формою, а весь обсяг надходжень від податків формувалася найпростішими особисто-майновими обов'язковими платежами. Також у прадавніх державних утвореннях не було навіть можливості забезпечити більш-

менш організоване справляння інших платежів податкового характеру. Н.П. Кучерявенко зазначає: «Це пов'язано насамперед з об'єктом оподаткування. В умовах прямого оподаткування об'єкти, що зумовлюють податковий обов'язок, досить традиційні (людина, земля, майно), особисті чи реальні податки не потребують спеціальних складних конструкцій обліку й нарахування та використовуються на найбільш ранніх стадіях формування податків взагалі. Інша справа – непрямі податки. Вони виникають уже за досить розвинутого суспільного виробництва, товаро-грошових відносин, що динамічно розвиваються. Об'єктом оподаткування в цьому разі виступає вартість обороту під час реалізації товарів, робіт, послуг» [2, с. 7].

Як відомо, уперше необхідності розподілу податків на прямих і опосередкованих приділив увагу Дж. Локк під час дослідження природи оподаткування ще наприкінці XVII ст. Ученим було запропоновано використовувати як підставу такої класифікації критерій перекладення податків, за яким усі податки, що не перекладаються, належали до прямих, а ті, що включають механізм перекладання, – до непрямих податків [3, с. 121]. Пізніше підтримав і спробував розвинути цю теорію інший відомий учений – А. Сміт, який вказував на можливість перекладання податкового тягаря як на головну особливість непрямих податків [4, с. 381–386; 5, с. 140].

Формою такого перекладення ставав обмін, що разом із чітко структурованою й визначеною ціною є невід'ємним складником стадії реалізації товарів і послуг. Причому цей обмін обов'язково має бути відплатним: там, де немає обміну, неможливе й перекладання; водночас якщо обмін буде безвідплатним, то підстави для перекладення податку також зникають [3, с. 125]. Як зміст процесу податкового перекладення виділялось супроводжуване наявністю розриву між сплатою й відшкодуванням податку чітке розподілення функцій між двома особами: особою, яка вносила податок, та особою, яка несла цей податок [6, с. 74].

Поступово поряд із механізмом податкового перекладення дослідниками починають виділятися також інші аспекти, за якими може здійснюватись виокремлення непрямих податків. Так, дореволюційний російський учений В.О. Лебедев акцентував увагу на юридичній, економічній та фінансовій підставах. Юридичною підставою розрізнення форм податків була наявність прямого юридичного відношення особи до сплати податку або залучення до реалізації податкового обов'язку посередництва інших осіб. Як економічні підстави В.О. Лебедев визначав орієнтацію непрямих податків не на капітал чи наслідки, що є похідними від нього (зокрема, дохід), а на споживання вироблених цінностей. З економічної підстави поставала й фінансова підстава, що полягала, на переконання науковця, у ступені відповідності обсягу податної здатності платника податку розміру податку, що він сплачував: прями податки надають безпосереднє уявлення про існування й об-

сяг такої податної здатності, є співмірними з нею, тоді як така відповідність за непрямого оподаткування стає менш чіткою; непрямі податки зумовлюють менш достовірний, опосередкований висновок щодо наявного обсягу податної здатності платника [7, с. 465].

Майже одночасно з В.О. Лебедєвим інший російський фахівець із фінансового права та його сучасник О.М. Гур'єв у монографії «Прямі та непрямі податки: PRO и CONTRA» надав власне бачення особливостей, що відрізняють пряму й непрямую форму оподаткування, виклавши три головні способи їх відокремлення. Перший спосіб був аналогічним до вищезазначеного юридичного критерію та виходив із порядку сплати, відповідно до якого прямі податки сплачувались до казни дійсними платниками, а непрямі податки мали бути перераховані до казни третіми особами з перекладенням внесених сум на дійсних платників. Як другий спосіб учений пропонував специфіку способу справляння податків: прямі – за кадастрами та так званими окладними листами, а непрямі – з огляду на встановлену тарифну систему. Як третю можливість виділити прямі чи непрямі податки О.М. Гур'єв розглядав економічну підставу справляння податку, яку зводив до виробництва (у випадку з прямими податками) та споживання (для непрямих податків) [8, с. 7–10].

Сьогодні, говорячи про особливості непрямих податків, необхідно враховувати, що абсолютна більшість податкових систем країн світу сформовані як певне поєднання прямих і непрямих податків, що постійно розвивається, удосконалюється в пошуках найефективнішої реалізації покладених на них функцій. М.П. Кучерявенко зазначає: «І прямі, і непрямі податки є запитаними, раціональними, тому ефективність діючої системи оподаткування визначається не відданням переваги одному чи іншому типу податків, а їх раціональним, логічним та ефективним співвідношенням. Реалізація фіскальних завдань держави потребує як наповнення доходних частин бюджетів, так і створення дієвих передумов та стимулів для розвитку суспільного виробництва в цілому, активізації підприємницької активності. Саме переміщуючи центр тяжіння в оподаткуванні то на майно, то на доходи чи оборот, можливо сформувати ефективну систему оподаткування. Причому варто мати на увазі, що сформовані пропорції й співвідношення прямих і непрямих податків являють собою активно діючий механізм, що змінюється й оновлюється та гостро реагує на зміну пропорцій, цілей і завдань, як зовнішніх, так і внутрішніх» [2, с. 17].

У свою чергу вказані чинники зумовлюють необхідність наповнення додатковим змістом, певного переосмислення тих підстав виокремлення непрямих податків, які використовували вчені – класики фінансового права, та одночасного пошуку нових особливостей сучасних обов'язкових податкових платежів прямої й прямої форм оподаткування. Сучасна російська дослідниця О.В. Кудряшова саме на це звертає увагу, вказуючи, що ні за способом справляння, ні за виділенням третіх осіб-посередників уже неможливо безумовно розмежувати прямі й непрямі податки [9, с. 7–8]. Погоджується з такою думкою також М.П. Кучерявенко, зазначаючи, що з розвитком суспільного виробництва окремі риси податкових, майнових, опосередкованих податків проникають одні в інші (наприклад, коли кадастр і тариф уже принципово не виключають один одного та з'являються прямі податки, що передбачають використання тарифних конструкцій, проте в тому числі кадастр, або коли через поширення використання інституту податкових агентів, які на-

бувають статус суб'єктів податкових правовідносин, що мають обов'язок вносити кошти платників податку до бюджету, варто додатково визначати їх відмінність від юридичних платників у системі непрямих податків, як і самі відмінності між формами оподаткування) [2, с. 11].

Остання особливість, окрім іншого, зумовлює потребу у висвітленні питання так званих квазінепрямих обов'язкових податкових платежів, які отримали окремі риси непрямих податків, проте за своєю природою залишались виключно податками й платежами податкового характеру прямої форми оподаткування.

Приклади таких обов'язкових платежів можна знайти серед податків і зборів, що функціонували за часів становлення податкової системи незалежної України у першій половині 90-х рр. ХХ ст., коли в низки платежів з'явилися риси опосередкованості внаслідок використання механізму податкового посередництва (або податкового агентства, як ця правова конструкція згодом знайшла закріплення у вітчизняному законодавстві та застосовується ним і сьогодні).

Так, з прийняттям 20 травня 1993 р. Декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки та збори» № 56-93 [10] представницьким органам місцевого самоврядування делегувались повноваження щодо встановлення та визначення порядку сплати місцевих податків і зборів відповідно до встановленого переліку, що передбачав 16 різновидів місцевих обов'язкових податкових платежів, а також у межах граничних розмірів податкових ставок. Причому декілька з передбачених місцевих платежів податкового характеру (зборів) набували окремих ознак, що за використанням конструкції третіх осіб, які були зобов'язані вносити суми до бюджетів, або ж за тісним зв'язком зі споживанням та особливостями участі таких обов'язкових платежів у ціноутворенні наближували їх до непрямого оподаткування.

Серед подібних обов'язкових платежів квазінепрямого характеру можна назвати, наприклад, такі: ринковий збір, збір за виграш на бігах, збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі.

Ринковий збір сплачувався як плата за торгові місця на ринках і в павільйонах, на закритих і відкритих столах, площах для торгівлі з колісних транспортних засобів, причепів тощо, що стягувалась за кожен день торгівлі з юридичних та фізичних осіб, які реалізують сільськогосподарську й промислову продукцію, інші товари. Верхня межа ставки ринкового збору встановлювалась залежно від ринку, його територіального розташування та виду продукції чи товару, що реалізується, проте в будь-якому разі не могла перевищувати 20% мінімальної заробітної плати для громадян і трикратного розміру мінімальної заробітної плати для юридичних осіб [11, с. 763]. До класичних рис непрямих податків і зборів, окрім зв'язку з реалізацією, що орієнтувалась у підсумку на споживання та, власне, збільшувала розмір ціни, за якою реалізовувався товар, ринковий збір наближував механізм безпосереднього залучення третіх осіб до внесення платежів до бюджетів; адже обов'язок із перерахування коштів до бюджетів покладался не на осіб, які займалися реалізацією товарів, а на адміністрацію ринку, і через це також відбувався розрив між сплатою податку та його перерахуванням до бюджету, що було подібно до вищезазначеного змісту податкового перекладення. Однак оскільки цей зміст прямо не співпадав із відповідною формою (якою для непрямого податку чи збору мав бути відплатний обмін), то й не вини-

кає подальших питань щодо віднесення цього платежу, хоч і з окремими рисами опосередкованості, до прямих обов'язкових податкових платежів.

Збір за виграш на бігах сплачувався із суми виграшу осіб, які грали та здобули перемогу в грі на тоталізаторі на іподромі. Гранична ставка цього збору не мала перевищувати 6% суми виграшу [11, с. 765]. Особливістю, що наближала правову конструкцію збору за виграш на бігах до непрямих податків, було те, що аналогічно до розглянутого ринкового збору вносити суму платежу до бюджету були зобов'язані не особи, які несли цей податок, а адміністрація іподрому. Проте насправді в такому разі ми маємо справу з типовою конструкцією «джерело виплат доходу платнику податків» [12, с. 96], яка потім фактично була трансформована в інститут податкового агентства. А прибуткова природа об'єкта оподаткування збору за виграш на бігах знімає всі сумніви щодо сутності цього платежу та належності його до прямої форми оподаткування.

Іншим квазінепрямим податковим платежем був збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі. Об'єктом оподаткування цього збору визначалась плата за участь у грі на тоталізаторі [13, с. 628–629]. Збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі, справлявся у вигляді процентної надбавки до плати, що встановлювалась за придбання білету для участі в грі. Граничний розмір ставки цього збору не мав перевищувати 5% плати учасника гри, а утримані податкові суми мали вноситись до бюджетів адміністрацією іподрому [11]. Серед розглянутих зборів цей платіж є найбільш наближеним до непрямой форми оподаткування. Проте правова конструкція визначення суб'єкта цього збору, коли останнім юридично визнається саме носій платежу, його реальний платник, дає змогу зробити висновок про належність збору з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі, до різновидів прямих податків і зборів.

Висновки. Таким чином, практика позичання рис непрямих податків прямими податками і навпаки не викликає сумніву, а колись класичні підстави відокремлення різних форм оподаткування потребують свого доповнення. Тому так само, як це було зроблено для прямих податків, доцільно провести аналіз особливостей непрямих податкових платежів через різні елементи правового механізму податку, що має допомогти яскраво та наочно підкреслити своєрідність і самобутність не лише податків прямої форми оподаткування, а й податків опосередкованої форми оподаткування, непрямих податків.

У системі непрямих податків і зборів такий першочерговий елемент правового механізму податку, як платник, отримує докорінно нове забарвлення й зміст, з'являється потреба у виділенні двох різновидів платника – платника юридичного та платника реального.

Саме юридичний платник стає суб'єктом податку, вступає до податкових правовідносин. Безпосередньо на юридичного платника податку покладається весь обсяг податкових і неподаткових обов'язків платника, що спочатку передбачаються загальними нормами податкового законодавства, а потім деталізуються в його спеціальних положеннях, у межах правового механізму відповідних обов'язкових податкових платежів.

Література:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.
2. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас ; Право, 2002–2009. – Т. 4 : Косвенные налоги. – 2007. – 536 с.
3. Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. Выпуск 1 / И.М. Кулишер. – Петроград, 1919. – 252 с.
4. Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М. : Экономика, 1935. – 371 с.
5. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов : [учеб. пособие] / В.М. Пушкарева. – М. : ИНФРА-М, 1996. – 192 с.
6. Соболев М.Н. Очерки финансовой науки / М.Н. Соболев. – М., 1925. – 187 с.
7. Лебедев В.А. Финансовое право / В.А. Лебедев. – СПб., 1889– . – Т. 1. – 1889. – 962 с.
8. Гурьев А.Н. Прямые и косвенные налоги: PRO и CONTRA / А.Н. Гурьев. – СПб. : Тип. А.С. Суворина, 1893. – 120 с.
9. Кудряшова Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика / Е.В. Кудряшова ; науч. ред. С.О. Шохина. – М. : Волтерс Клувер, 2006. – 263 с.
10. Про місцеві податки та збори : Декрет Кабінету Міністрів України від 20 травня 1993 р. № 56-93 // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 30. – Ст. 336.
11. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас ; Право, 2002–2009. – Т. 1 : Генезис налогового регулирования (в двух частях). – Ч. 2. – 2002. – 665 с.
12. Налоговое право России. Общая часть : [учебник] / [М.В. Кустова, О.А. Ногина, Н.А. Шевелева] ; отв. ред. Н.А. Шевелева. – М. : Юрист, 2001. – 490 с.
13. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 2 т. / под ред. Д.М. Щекина. – М. : Статут, 2010–2010. – Т. 2 : Особенная часть. – 2010. – 639 с.

Ананьева Е. А. К проблеме выяснения правовой природы косвенного налогообложения

Аннотация. Отмечается отсутствие в действующем законодательстве перечня косвенных налогов и определяется понятие акцизного налога и налога на добавленную стоимость путем подчеркивания их принадлежности к косвенной форме налогообложения. Определенное внимание уделено истории возникновения косвенных налогов, определена суть прямых и косвенных налогов и осуществлено их разграничение. Также определено понятие «квази непрямой налог» и приведены примеры таких обязательных платежей косвенного характера и их особенности.

Ключевые слова: косвенное налогообложение, акцизный налог, прямой налог, квазинепрямой налог.

Ananieva Ye. The problem of finding out the legal nature of indirect taxation

Summary. There is a lack in the current legislation a list of indirect taxes and define the concept of excise tax and value added tax by emphasizing their belonging to indirect taxation. Particular attention is paid to the history of the indirect taxes, defined the essence of direct and indirect taxes, and carried out the distinction between them. It is also defined the concept of “quasi indirect tax”, and examples of such mandatory payments to the indirect nature and their features.

Key words: indirect taxation, excise tax, direct tax, quasi indirect tax.