

УДК 336.226

В.О. ГУСЕВА, Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого

ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ

Ключові слова: непрямі податки, податок на додану вартість

Правове регулювання податку на додану вартість є одним із перспективних і важливих напрямків наукових досліджень. Податок на додану вартість – це основне податкове джерело надходжень до Державного бюджету України. Саме в цьому полягає його величезне значення в забезпеченні фінансування державних завдань і функцій. Маючи не таку вже і довгу історію (зміна податку з обороту на податок на додану вартість здійснилася на початку 90-х років), він став одним із найважливіших в системі оподаткування України. Це обумовлює необхідність ґрунтовних наукових досліджень.

На сьогодні окремих робіт, які були би присвячені виключно аналізу проблем, пов'язаних з правовим регулюванням податку на додану вартість, в Україні не було. Певну увагу цим проблемам було приділено в дослідженнях Г.В. Бех. Але вона торкалась аналізу інституту непрямого оподаткування в цілому, хоча при цьому характеризувався і цей податок. Окремі положення правового механізму податку на додану вартість досліджувались також в роботах Д.В. Вінницького, О.Ю. Грачової, Ю.О. Крохіної, І.І. Кучерова, М.П. Кучерявенка, С.Г. Пепеляєва, Д.М. Щокіна та інших.

Метою цієї статті є: по-перше, з'ясування природи непрямих податків, їх особливостей; по-друге, визначення принципів рис податку на додану вартість як різновиду непрямих податків; по-третє, з'ясування режиму правового регулювання цього податку в Україні. Безумовно, досконало такі завдання можуть бути розкриті в ґрунтовній праці, тому в цій статті ми спробуємо визначитись з головним вихідними положеннями, деякі аспекти яких лише виокремити для подальшої деталізації в інших публікаціях. Наукова новизна роботи визначена метою і постав-

леними завданнями. Вона полягає в тому, що в роботі було проведено дослідження правової природи одного із непрямих податків – податку на додану вартість. При відсутності робіт спеціально присвячених цій проблематиці, в даній статті зроблена спроба дослідити зміст інституту непрямого оподаткування, його співвідношення з іншими видами обов'язкових платежів, виокремити переваги та недоліки непрямого оподаткування.

Дослідження інституту непрямого оподаткування передбачає деталізацію критеріїв розподілу податків і особливостей, що характеризують кожний із підвидів. При характеристиці непрямих податків А.Н. Гур'єв акцентував увагу на ряді способів при поділі прямих і непрямих податків:

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 по окладних аркушах, кадастрах; непрямі - сплачуються виходячи з тарифної системи);

в) третій спосіб розглядав як основу класифікації економічну підставу стягнення податку (прямі - сплачуються з виробництва; непрямі - зі споживання) [1, с.7-10].

На складність визначення критеріїв розподілу податків на прямі і непрямі звертав увагу на початку ХХ сторіччя В.А. Лебедев. Систематизуючи підстави такої диференціації, він загострював увагу на трьох моментах і виділяв фінансові, юридичні та економічні підстави розподілу. За рахунок фінансових підстав до прямих податків можна було віднести ті, що діють як безпосередній висновок про існування й обсяг податної здатності, тоді як непрямі податки обумовлюють наявність лише посереднього, менш достовірного висновку. Юридичні підстави припускали аналіз розподілу податків на прямі й непрямі з позиції наявності прямого юридичного відношення або чийого-небудь посередництва. Економічні критерії дозволяли віднести до прямих податків ті, які податну здатність орієнтували на

капітал або дії ними вироблені «...у результаті чого є дохід як податний об'єкт; непрямі податки – ті, для яких ознаки податної здатності вбачаються у вживанні виготовлених цінностей. У першому випадку є можливість зробити висновок про податну здатність безпосередньо, у другому – лише побічно» [2, с.465].

Дослідження сучасного етапу розвитку податково-правової науки, уточнюючи ці вихідні положення, виокремлюють нові аспекти. Так, російський фахівець С.Г. Пепеляєв, характеризуючи зв'язок прямих і непрямих податків, підкреслює, що прямі податки стягуються в момент придбання і накопичення матеріальних благ, тоді як непрямі (як податки на споживання) – у момент витрати матеріальних благ [3, с.91]. У цьому випадку необхідно мати на увазі, що коли йдеться про момент витрати матеріальних благ при непрямому оподаткуванні, то безпосередня витрата є орієнтиром, а самі непрямі податки беруть участь у цьому при реалізації товарів, робіт, послуг з метою їх кінцевого споживання. Крім того, вважається, що прямі податки безпосередньо орієнтовані на платника (його доходи, майно), тоді як непрямі – на об'єкт [4, с.272]. Така ж позиція простежується й у працях О.В. Кудряшової, яка підкреслює, що «для цілей прямих податків, які здебільшого є персональними податками, необхідна інформація про майно й фінансові результати конкретного суб'єкта. Непрямі податки стягуються в процесі обміну й пов'язані з конкретними об'єктами» [5, с.104].

На зміст інституту непрямих оподаткування, його співвідношення з іншими видами обов'язкових платежів впливає багато факторів (тип адміністративно-територіального устрою, особливості етапу розвитку, на якому перебуває держава, інші). З цих позицій може бути доцільним погодитися з думкою Г.В. Бех, яка звертає увагу, що непрямі податки більш раціональні в умовах унітарних держав. Вона виходить із того, що за рахунок непрямих податків (у першу чергу, податку на додану вартість) здійснюється формування державного бюджету, тоді як майнові, прибуткові податки орієнтовані на формування дохідних частин регіональних або місцевих бюджетів [6, с.22-23]. Треба враховувати, що дана проблема існує на межі податкового й бюджетного права, і розгляд її винятково з пози-

цій податково-правового регулювання виглядає обмеженим.

Справляння непрямих податків практично виключає навіть видимість зв'язків між цілями й розмірами зібраних від оподаткування коштів і характером, спрямованістю, доцільністю їх використання й витратами. У той же час, при прямому оподаткуванні, використанні зборів податкового характеру, створюється реальна можливість чітко простежити зв'язок між зібраними за рахунок цих платежів коштами й профінансованими завданнями й цілями. В цьому випадку виникає можливість побудови моделі відповідальності за нецільове використання коштів (зібраних, приміром, у пенсійний фонд), що, безумовно, виключено в режимі непрямих оподаткування.

Інститут непрямих оподаткування характеризується декількома принциповими рисами:

а) розрив формального й реального платників податків, в умовах якого кошти в рахунок податкового обов'язку вносить формальний платник, що одержав їх при розрахунку за надану продукцію, роботи, послуги від реального платника, тоді як при прямих податках обов'язок сплати податку делегується власникові майна або доходів і здійснюється за рахунок його коштів;

б) законодавче закріплення підстав перекладання податку з формального платника на реального, коли конструкція непрямих оподаткування припускає використання специфічних моментів при обчисленні, сплаті суми податку, механізми бюджетного відшкодування, які, фактично, і реалізують загальну концепцію перекладання податку;

в) непрямі податки чітко розмежують складові податкового обов'язку, коли розмежування формального й реального платника припускає й певну диференціацію в реалізації складових елементів податкового обов'язку (обов'язок по сплаті податку здійснюється формальним платником, але за рахунок коштів платника реально). В той же час при прямому оподаткуванні й обов'язок обліку, і обов'язок сплати, і обов'язок звітності реалізується зобов'язаною особою – платником;

г) об'єктом оподаткування по непрямих податках виступає вартість обороту, яка має динамічний характер і виражає приріст вартості, її

збільшення, що досягнуте саме на даному етапі обороту;

д) сполучення індикативних і фактичних способів визначення об'єкта оподаткування й форм стягнення, при яких непрямі податки допускають орієнтацію на певні форми прогнозів і припущень. Дане положення можна ілюструвати й способом непрямого визначення податкового обов'язку по податку на додану вартість, що застосовувався в Україні;

е) місце непрямих податків в структурі ціни реалізації, коли їх легалізація зв'язується саме з оборотом товарів, робіт, послуг, моментом зміни власника на стадії обігу. Принциповою особливістю характеристики непрямих податків є участь їх у формуванні ціни реалізації. Прямі податки, навпаки, беруть участь у цьому процесі на стадії виробництва й ураховуються самим виробником.

Характеризуючи зміст інституту непрямого оподаткування, дослідники звертали увагу на те, що об'єктом непрямих податків є видатки й це сприяє росту зацікавленості в прибутку. Сплата непрямих податків більш непомітна для платників, а при вдалому виборі об'єкта оподаткування, ними забезпечується більше надходження коштів у бюджеті, ніж від прямих [7, с.20]. І.Х. Озеров звертає в цій ситуації увагу на те, що прямі податки орієнтовані й ураховують платоспроможність населення, перевагою же непрямих податків є стійкість, стабільність надходжень у доходи держави. Певна зручність цих податків пов'язується з тим, що вони сплачуються платниками незначними частками, у міру споживання й у такий час, коли в платників є в наявності кошти для придбання предмета, що підпадає під оподаткування [8, с.246-247].

В якості переваги непрямих податків виокремлювалось і те, що кошти від них надходять у бюджет швидше, ніж від прямих податків. В той же час збільшення ставок даного типу податків приводить до зниження купівельної спроможності й обмеження споживання. Серед недоліків непрямих податків І.Т. Тарасов виділяв: стиснення рамок праці, тому що праця обкладається найбільше відчутно непрямыми податками; неправильний розвиток виробництва на шкоду дрібним промисловцям; ослаблення

контролю народу над діяльністю уряду [9, с.647-648]. Беручи участь у дискусії щодо використання непрямих податків і доцільності їхнього введення наприкінці ХІХ - початку ХХ століття, Ф. Лассаль виступив перед Берлінським Королівським судом, який обвинуватив його в підбурюванні незаможних класів проти представників заможних верств населення. Він охарактеризував у цій промові непрямий податок як інститут, за допомогою якого буржуазія звільняє великий капітал від податей і звалює витрати держави на незаможні класи суспільства [10, с.8].

Розвиток суспільних відносин призвів до корегування системи оподаткування та уточнення місця і підстав класифікації непрямих податків. Якщо раніше основним різновидом непрямих податків були акцизи, то в чинних податкових системах такими стають універсальні акцизи (найчастіше - податок на додану вартість). Система акцизів звузилася й зараз орієнтована на специфічні групи товарів. Включення ж мит у систему податків носить досить дискусійний характер.

Фактично аналогічним за змістом є підхід до класифікації непрямих податків І.І. Кучерова, який виділяє:

- 1) індивідуально-непрямі – податки щодо певних груп товарів (акцизи);
- 2) універсальні – непрямі податки щодо всіх або практично всіх товарів, робіт, послуг (податок на додану вартість, податок з продажів);
- 3) мита – податок, що стягується з осіб, які здійснюють експортно-імпорتنі операції [11, с.39].

Розмежування мита й податків здається досить логічним [12, с.121; 13, с.5-6; 14, с.192]. Сутність податку пов'язується з такими його рисами, як нецільовий і безумовний платіж. У той же час сплата мита пов'язується з такою умовою, як перетинання митного кордону. Варто погодитися з Г.В. Бех, яка вважає за можливе виділення в системі обов'язкових платежів податкового характеру блоку умовних платежів, основну частину яких будуть становити мито й державне мито [6, с.35]. Це дозволить раціональніше сформулювати компетенцію відповідних контролюючих органів залежно від типу платежів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Гурьев А.Н. Прямые и косвенные налоги: PRO и CONTRA. -СПб., 1893. -120 с.
2. Лебедев В.А. Финансовое право. -Т.1. -СПб., 1889. -778 с
3. Налоговое право: Учебное пособие /Под ред. С.Г. Пепеляева. -М.: ИД ФБК-Пресс, 2000. -608 с.
4. Финансовое право: Учебник /Отв. ред. Н.И. Химичева. -М.: Юристъ, 1999. -600 с.
5. Кудряшова Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика /Научн. ред. С.О. Шохин. -М.: Волтерс Кливер, 2006. -304 с.
6. Бех Г.В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: Монография /Под ред. Н.П. Кучерявенко. -Харьков: Легас, 2003. -128 с.
7. Лебедев В.А. Финансовое право: Лекции. -СПб.: Тип-я А.М. Вольфа, 1883-1885. -778 с.
8. Озеров И.Х. Основы финансовой науки. -М.: Тип-я И.Д. Сытина, 1908. -530 с.
9. Тарасов И.Т. Очерк науки финансового права: Введение. Общая часть. Особенная часть. -Ярославль.: Тип-я Губерн. правления, 1883. -700 с.
10. Лассаль Ф. Косвенные налоги. -СПб.: Колокол, 1906. -132 с.
11. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. -М.: ЮрИнформ, 2001. -360 с.
12. Ровинский Е.А. Советское финансовое право. -М.: Госюриздат, 1957. -198 с.
13. Петрова Г.В. Налоговое право: Учебник. -М.: ИНФРА, 1997. -271 с.
14. Финансовое право: Навч. посібник /За ред. Л.К. Воронової. -К.: Вентурі, 1998. -384 с.

Гусева В.О. Особливості правового регулювання непрямих податків // Форум права. - 2008. -№ 2. -С.86-89 [Електронний ресурс]. -Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2008-2/08gvornp.pdf>

З'ясовується природа непрямих податків, їх особливості. Визначаються принципові риси податку на додану вартість як різновиду непрямих податків, а також аналізується режим правового регулювання цього податку в Україні. Автор приходить до висновку, що на зміст інституту непрямого оподаткування, його співвідношення з іншими видами обов'язкових платежів впливає багато факторів (тип адміністративно-територіального устрою, особливості етапу розвитку, на якому перебуває держава, інші).

Гусева В.А. Особенности правового регулирования косвенных налогов

Выясняется природа косвенных налогов, их особенности. Определяются принципиальные черты налога на добавленную стоимость как разновидности косвенных налогов, а также анализируется режим правового регулирования этого налога в Украине. Автор приходит к выводу, что на содержание института косвенного налогообложения, его соотношение с другими видами обязательных платежей влияет много факторов (тип административно-территориального устройства, особенности этапа развития, на котором находится государство, другие).

Guseva V.A. Feature of legal regulation of indirect

Basic features of the tax to the added cost as versions of indirect taxes are defined, and also the mode of legal regulation of this tax in Ukraine is analyzed. The author comes to conclusion, that the maintenance of institute of the indirect taxation, its parity with other kinds of obligatory payments are influenced with many factors (type the administrative-territorial device, feature of a stage of development on which there is a state, others).