

УДК 347.73

ЛУК'ЯНЦЕВ С.О.

**ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА
ПРЯМИХ І НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ У СВІТЛІ РЕФОРМУВАННЯ
МЕХАНІЗМУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ**

У статті здійснюється порівняльно-правова характеристика прямих і непрямих податків у світлі реформування механізму податку на прибуток підприємств. Проаналізовано наукові праці сучасних авторів і норми чинного законодавства з огляду на вищезазначену проблематику. На сучасному етапі розвитку фінансово-правової науки застосовується поділ податків на прямі та непрямі. Установлено, що в сучасних умовах проблематично дійти консенсусу щодо єдиних підстав поділу податків на прямі та непрямі. Наголошується, що погляди науковців з приводу віднесення того чи іншого платежу до категорії прямих чи непрямих податків розходяться. Відсутня єдина думка й стосовно того, які податки є більш економічно ефективними. Зроблені власні висновки щодо об'єктивно зумовленої необхідності функціонування обох категорій у податкових системах різних держав світу, а також щодо неприпустимості відсутності визначення термінів «прямий податок» і «непрямий податок» у тексті чинного Податкового кодексу України. Запропоновано відповідні зміни та доповнення до чинного законодавства з метою оптимізації правового регулювання суспільних відносин, які виникають у цій сфері.

Ключові слова: *прямі податки, непрямі податки, податок на прибуток підприємств, Податковий кодекс України.*

В статье осуществлена сравнительно-правовая характеристика прямых и косвенных налогов в свете реформирования механизма налога на прибыль предприятий. Были проанализированы научные труды современных авторов и нормы действующего законодательства в контексте вышеупомянутой проблематики. На современном этапе развития финансово-правовой науки широко применяется концепция разделения налогов на прямые и косвенные. Установлено, что в существующих условиях достаточно проблематично найти консенсус относительно единых оснований разделения налогов на прямые и косвенные. Отмечается, что взгляды ученых касательно вопросов принадлежности того или иного платежа к категории прямых или косвенных налогов расходятся. Отсутствует единое мнение и о том, какие налоги являются более эффективными экономически. Делается вывод относительно объективно обусловленной необходимости существования обеих категорий в налоговых системах разных стран мира и недопустимости отсутствия определения терминов «прямой налог» и «косвенный налог» в тексте действующего Налогового кодекса Украины.

Ключевые слова: *прямые налоги, косвенные налоги, налог на прибыль предприятий, Налоговый кодекс Украины.*

The article compares the legal characteristics of direct and indirect taxes in the light of the reform of the mechanism of corporate profit tax. The scientific works of contemporary authors and norms of the current legislation are analyzed in view of the aforementioned issues. At the present stage of the development of financial and legal science, the division of taxes is straightforward and indirect. It is established that in today's conditions it is problematic to reach a consensus on the single reason for the division of taxes on direct and indirect. It is noted that the views of scientists in assigning a payment to the category of direct or indirect taxes diverge. There is no single point of view on which

taxes are better. The conclusion is made regarding the objectively determined necessity of the existence of both categories in the tax systems of different countries of the world and the inadmissibility of the absence of the definition of the terms “direct tax” and “indirect tax” in the text of the current Tax Code of Ukraine.

Key words: direct taxes, indirect taxes, corporate profit tax, tax code of Ukraine.

Вступ. Прямі податки виникли значно раніше непрямих. Найстарішим прямим податком можна вважати подушний. Він сплачувався незалежно від отриманих доходів, наявного майна, діяльності тощо. Підставою для його сплати була просто наявність людини – подушний податок сплачувався з живої «душі». Отже, його сплачували всі фізичні особи.

Непрямі податки стали з'являтися одночасно з розвитком теорії перекладання податного обов'язку. Спочатку критерій перекладення податків прив'язувався до доходів землевласників (XVII ст.), де поземельний податок був прямим податком, а інші – непрямими. В.М. Пушкарьова пише, що вперше розподіл на прямі й непрямі податки дає Д. Локк у кінці XVII ст. Вона відзначає, що в основу розподілу був покладений критерій перекладення податків, який існував протягом XV – XVII ст. Його зміст полягав у тому, що порівняно з податками, якими непрямо обладається земля, слід віддати перевагу податку, який безпосередньо справляється із землевласника [10, с. 140].

Наразі поділ податків на прямі та непрямі широко застосовується у фінансовій науці. Проте навряд чи можна дійти консенсусу щодо єдиних підстав поділу податків на прямі та непрямі. Часто думки науковців у віднесенні того або іншого платежу до категорії прямих чи непрямих податків розходяться. Немає єдиної думки й щодо того, які податки краще – прямі чи непрямі. На наше переконання, однаково необхідними в податкових системах є обидві категорії податків. С.І. Іловайський із приводу позитивних і негативних рис прямих податків зазначав, що в них ясніший податковий обов'язок громадян; стягнення прямих податків зазвичай обходиться дешевше, ніж стягнення непрямих; деякі з прямих податків, наприклад, прибуткові, більш рухливі в тому сенсі, що можуть регулюватися відповідно до коливань державних витрат. При цьому, на переконання вченого, одними прямими податками важко реалізувати спільність оподаткування й неможливо зібрати ті величезні суми, які потрібні для покриття сучасних державних витрат. Він упевнений, що непрямі податки відрізняються порівняно нечутливістю для платників і дають можливість фінансовому господарству заробляти значні кошти, а ті самі особи, які з наріканнями сплачують помірні прямі податки, часто непомітно сплачують набагато більш високі непрямі податки [2, с. 192–202].

Постановка завдання. Метою статті є здійснення порівняльно-правової характеристики прямих і непрямих податків у світлі реформування механізму податку на прибуток підприємств.

Результати дослідження. С.І. Іловайський писав: «Різниця між прямими й непрямими податками полягає в тому, що під час призначення та справляння прямих податків про податкову здатність платників роблять висновок безпосередньо за майном, що знаходиться в їх володінні, або за одержуваними ними доходами; щодо непрямих податків, то це робиться на підставі інших моментів, наприклад, за зробленими платником витратами або за його споживанням. У першому випадку ніби говорять платнику: «Ти маєш стільки-то, а тому ти повинен внести до скарбниці таку-то суму». У другому випадку говорять: «Ти те-то витрачаєш або споживаєш, значить, у тебе такі-то кошти, і ти повинен виділити з них деяку суму в казну». Із цього погляду випливає, що прямими податками є особисті, прибуткові податки, податки на різні джерела доходів (на землю, будинки, промисли й грошові капітали), а також до прямих податків слід зарахувати особливий вид податків з обігу майна, що розповсюдився останнім часом; непрямими ж податками є податки на предмети споживання й податки на предмети розкоші» [2, с. 192–202].

Для встановлення переваг і недоліків податку на прибуток підприємств, який є прямим, варто дослідити наукові здобутки фахівців нашої доби. Так, деякі сучасні вчені дуже уважно підходять до визначення переваг і недоліків прямих і непрямих податків. М.П. Кучерявенко та Г.В. Бех визначають декілька напрямів їх співвідношення, ураховуючи низку принципових рис обох категорій податків. По-перше, на переконання цих учених, під час сплати прямих податків платник реалізує всю сукупність податкових обов'язків (податковий облік, сплата податків, податкова звітність). При непрямих податках цілісна система обов'язків фактично розривається, і за реальним платником залишається обов'язок щодо сплати податків, тоді як до формального платника переходить обов'язок ведення податкового обліку та звітності. По-друге, під час сплати

непрямих податків здійснюється розрив між формальним і реальним платником податку. Якщо в прямому оподаткуванні обов'язок щодо сплати податку закріплено за власником майна чи доходів, який і реалізує його за рахунок власних коштів (окрім застосування інституту податкового агентства), то в непрямому платник перераховує до бюджету кошти, які надані йому покупцем або споживачем. У такому разі кошти реального платника податку сплачує до бюджету формальний платник, який отримав їх під час розрахунку за надану продукцію. По-третє, непрямі податки фактично входять як елементи до ціни товарів (робіт, послуг). При цьому вчені наголошують, що будь-який податок враховується в ціні, але якщо прямі входять до ціни виробництва й фактично відображають затрати виробника, то непрямі є надлишком у цій ціні і входять до ціни реалізації. Виробника непрямі податки не турбують, тому що всі його витрати й необхідний прибуток уже увійшли до ціни виробництва, а ціна реалізації орієнтована на споживача. По-четверте, підставами для розподілення прямих і непрямих податків є й об'єкти оподаткування; у прямих податках – це майно або прибутки, у непрямих – вартість обороту, в якому враховується приріст вартості [3, с. 123].

Інший погляд на суть поділу податків на прямі та непрямі можна побачити в роботах С.Г. Пепеляєва. На його переконання, поділ податків є швидше даниною традиції, ніж науковою метою. Учений зазначає, що ще в 1964 р. на нараді економістів у Парижі було відзначено, що оскільки припущення щодо повного перенесення податку вперед або назад є неадекватним наближенням до реальності, то класифікація податків на непрямі чи прямі навряд чи має якусь наукову цінність. Водночас автор наголошує на юридичному значенні поділу податків на прямі й непрямі, зокрема пов'язаному із законодавчо закріпленою можливістю перекладення податків. Перекладення податків – непередбачуване економічне явище, що підкорюється тільки законам ринку. Воно не може жорстко регулюватися законодавством. Є норми, які забороняють пряме перекладення податків (заборона податкових застережень стосовно випадків взаємовідносин податкових агентів і платників податків), проте немає норм, які безпосередньо регулюють сам процес перекладення або встановлюють відповідальність за перекладення чи не перекладення [7, с. 48–53].

С.Г. Пепеляєв запевнює, що групу прямих податків, за рахунок сплати яких оподатковується дійсно отриманий дохід (прибуток), називають особистими податками. При цьому дохід може визначатися опосередковано – через оцінку зовнішніх проявів благополуччя особи (виду і якості житла, розміру й місця розташування земельної ділянки та ін.) У цьому разі оподатковується не фактичний, а передбачуваний середній дохід особи, що отримується в цих економічних умовах від того чи іншого предмета оподаткування (власності, грошового капіталу та ін.). Цю групу прямих податків називають реальними. Реальними податками обкладається насамперед майно, звідси і їхня назва (real (англ.) – «майно») [6, с. 48–53]. Л.Я. Абрамчик серед прямих податків виділяє такий підвид, як податки на накопичене багатство, і відносить до них податки на нерухомість, земельний податок і частково податок за використання природних ресурсів [1, с. 33–34].

На переваги та недоліки непрямих податків звертали увагу такі видатні вчені, як В.А. Лебедев, І.Х. Озеров, Н.І. Тарасов тощо. Так, В.А. Лебедев указує, що безпосереднім об'єктом непрямих податків є видатки, і саме тому зростає зацікавленість у прибутках. Сплата непрямих податків більш зручна й непомітна для громадян, а при вдалому виборі об'єктів оподаткування вони легко й зручно дають дуже великі прибутки, які не зібрати прямими податками [4, с. 20]. І.Х. Озеров підкреслює важливість співвідношення податкового тиску з реальними доходами. На його переконання, прямі податки сумірні з платоспроможністю населення, а непрямі характеризуються стійкістю надходження. Головною зручністю останніх для населення вчений вважає їх сплату незначними частками, у міру споживання й у такий час, коли платники мають кошти, щоб купити оподатковуваний податком предмет [8, с. 246–247].

Н.І. Тарасов підкреслює, що непрямі податки надходять до бюджетів швидше, ніж прямі. При цьому він влучно робить акцент на різному впливі податкового тиску на ці групи податків. Дійсно, збільшення ставки податку (наприклад, податку на додану вартість) може призвести до обмеження споживання й зниження купівельної спроможності. Н.І. Тарасов робить висновок, що непрямі податки несумірні з доходами платників. Серед недоліків непрямих податків учений визначав такі, як звуження рамок праці, оскільки праця оподатковується найбільш відчутно непрямими податками; розвиток виробництва на шкоду дрібним промисловцям; послаблення контролю народу за діяльністю уряду в системі непрямих податків [11, с. 647–648].

У світлі встановлення переваг прямих податків, зокрема податку на прибуток підприємств, доцільно звернути увагу на думку С.Д. Черних. Аналізуючи проблему особистих подат-

ків, він наголошує на тому, що їх логічно пов'язувати саме з отриманням доходів. «Акцентування уваги на прибутках фактично призводить до певної тавтології, бо прибутками є частка доходів, за виключенням матеріальних витрат на їх отримання. Тому в характеристиці особистих податків зрозуміле посилання на узагальнююче поняття – доходи, оскільки інші об'єкти оподаткування, які використовуються в цьому типі платежів, є елементами чи різновидами доходів (прибуток, заробітна плата тощо)» [12, с. 26–34].

На наше переконання, неприпустимою є відсутність визначення термінів «прямий податок» і «непрямий податок» у тексті Податкового кодексу України. Примітно, що визначення цих термінів міститься в інших Законах України. Так, Закон України «Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту» надає такі визначення: прямі податки – податки на заробітну плату, прибутки, нерухомість, а також податки на прибутки, отримані у вигляді відсотків, зокрема податки на доходи від користування позиками, орендної плати, роялті та всіх інших видів прибутків; непрямі податки – податки на продаж, з обігу, на додану вартість, на продаж цінних паперів, на перекази коштів за кордон, на дарування й спадкування, на передачу власності, на матеріально-технічні запаси й обладнання, на монопольне право та привілеї, а також акцизи, гербові збори, прикордонні збори та всі інші податки (збори), за винятком прямих податків і податків з імпорту [9]. Аналогічне визначення терміна «прямі податки» можна знайти в підзаконних нормативних актах України [5].

Висновки. У зв'язку із цим пропонуємо в ст. 14 Податкового кодексу України закріпити визначення термінів «прямі податки» та «непрямі податки» в таких редакціях: прямі податки – податки на заробітну плату, прибутки, нерухомість, а також податки на прибутки, отримані у вигляді відсотків, зокрема податки на доходи від користування позиками, орендної плати, роялті та всіх інших видів прибутків; непрямі податки – податки, що не входять до кола прямих і характеризуються незбігом реального й формального платника.

Список використаних джерел:

1. Абрамчик Л.Я. Налоговое право стран Восточной Европы. Общая часть: Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия : [учебник] / Л.Я. Абрамчик. – Москва : Волтерс Клувер, 2009. – 328 с.
2. Иловайский С.И. Учебник финансового права / С.И. Иловайский. – Одесса : Типография Соколовского, 1904. – 383 с.
3. Кучерявенко Н.П. Налоговое право : [учебник] / Н.П. Кучерявенко. – Харьков : Консум, 1997. – 432 с.
4. Лебедев В.А. Финансовое право: конспект лекций / В.А. Лебедев. – Санкт-Петербург, 1882. – 722 с.
5. Методичні рекомендації щодо приведення положень проектів нормативно-правових актів із питань прямого оподаткування у відповідність до законодавства Європейського Союзу та вимог положень угод ГАТТ-СОТ : наказ Державної податкової адміністрації України від 04.10.2004 р. № 578 // Податковий, банківський, митний консультант. 2004. – № 42.
6. Налоговое право : [учебник] / под общ. ред. С.Г. Пепеляева. – Москва : Юристъ, 2003. – 591 с.
7. Налоговое право : [учебное пособие] / под общ. ред. С.Г. Пепеляева. Москва : ИДФБК-ПРЕСС, 2000. – 608 с.
8. Озеров И.Х. Основы финансовой науки / И.Х. Озеров. – Москва : Типография И.Д. Сытина, 1914. – 729 с.
9. Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту : Закон України від 22.12.1998 р. № 331-ХІV // Відомості Верховної Ради України. 1999. № 12–13. – Ст. 80.
10. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов : [учебное пособие] / В.М. Пушкарева. – Москва : ИНФРА, 1996. – 192 с.
11. Тарасов Н.И. Очерк науки финансового права. Введение: Общая часть / Н.И. Тарасов. – Ярославль : Законоведение, 1883–1885. – 710 с.
12. Черних Д.С. Правове регулювання оподаткування прибутку підприємств : дис. ... канд. юрид. наук / Д.С. Черних. – Харків, 2011. – 205 с.