

3. Закон України «Про державну службу». *Відомості Верховної Ради* (ВВР), 2015, № 4 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19>

4. Стратегія реформування державного управління України 2016-2021. Паспорт реформи (логічна модель). (2018). URL: https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/reform%20office/2021_.

5. Кабінет Міністрів України. Розпорядження від 18 грудня 2018 р. № 1102-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/pro-vnesennya-zmin-do-rozporyadzhenn-kabinetu-ministriv-ukrayini-vid-24-cherhvnya-2016-r-474-i-vid-27-gradnya-2017-r-1013>).

6. Досягнення і проблеми реформи держслужби в Україні: нове дослідження Лабораторії законодавчих ініціатив. (2019). URL: <http://uacrisis.org/ua/72487-state-service-reform-shadow-report>.

7. План пріоритетних дій Уряду на 2019 рік. (2019). URL: <https://minagro.gov.ua/ua/napryamki/programi-rozvitku-apk/plan-prioritetnih-dij-uryadu-na-2019-rik>.

8. Чому задуми не стали реальністю? Україні досі не вдалося створити ефективну та результативну державну службу, а також реформувати апарати міністерств та інших урядових органів. (2019). URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2019/08/27/650979/>.

9. Гнатовська А.І. Правові засади реформування публічного адміністрування в Україні. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. Чернівці, 2019. № 2. С. 35-43.

УДК 347.73

Мандзюк Олександр Ігорович
аспірант кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
ім. Ярослава Мудрого

СПІВВІДНОШЕННЯ ПРЯМИХ І НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ : ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ

Статтю присвячено дослідженню характерних рис прямих та непрямих податків, визначенню їх співвідношення. Проаналізовано критерії класифікації податків на прями та

непрямі, доведено оптимальність поділу податків на ці категорії за критеріями збігу формального і реального платника податку та участю податків у формуванні ціни. Констатована відсутність у Податковому кодексі України визначення термінів «прямі податки» та «непрямі податки», що є вадою чинного податкового законодавства. Запропоновані авторські визначення прямих та непрямих податків, сформульовано пропозиції щодо їх закріплення у Податковому кодексі України.

У роботі проаналізовано наробки вчених-фінансистів щодо визначення суті прямого та непрямих оподаткування, окреслення кола характерних рис податків різних видів, а також здійснено систематизацію національного та міжнародного досвіду диференціації податків на прямі та непрямі. При цьому виокремлено низку критеріїв диференціації, аргументовано пріоритетність одних з них, та вторинність інших. Поєднання теоретико-правової характеристики та досвіду практичної реалізації процедур оподаткування дозволило сформулювати конкретні пропозиції щодо удосконалення чинного податкового законодавства України. Аналізуючи співвідношення прямого та непрямих оподаткування в Україні, слід відмітити, що в останні роки переважають непрямі податки. Така орієнтація держави є більш ніж логічною в умовах важкої економічної ситуації. За результатами дослідження співвідношення категорій прямих і непрямих податків зроблено низку висновків. Зокрема, визначено, що оптимальними критеріями розділення податків на прямі та непрямі є збіг формального і реального платника податку та участь у формуванні ціни.

Ключові слова: непрямий податок, перекладання податків, платник податку, Податковий кодекс України, податок, прямий податок.

The article is devoted to the study of the characteristics of direct and indirect taxes, to determine their correlation. The criteria of classification of taxes on direct and indirect are analyzed, the optimality of division of taxes into these categories according to the criteria of coincidence of formal and real taxpayer and participation of taxes in pricing is proved. The absence of a definition in the Tax

Code of Ukraine of the terms "direct taxes" and "indirect taxes", which is a defect in the current tax legislation. The author's definitions of direct and indirect taxes are proposed, and proposals for their fixing in the Tax Code of Ukraine are formulated.

The work analyzes the finances of scientists-financiers in determining the nature of direct and indirect taxation, defining the range of characteristics of taxes of different types, and also systematizes national and international experience of differentiation of taxes into direct and indirect. At the same time, a number of differentiation criteria were distinguished, the priority of some of them and the secondaryness of the others were argued. The combination of theoretical and legal characteristics and experience of practical implementation of taxation procedures made it possible to formulate concrete proposals for improvement of the current tax legislation of Ukraine. Analyzing the ratio of direct and indirect taxation in Ukraine, it should be noted that in recent years indirect taxes have prevailed. This orientation of the state is more than logical in the difficult economic situation. The results of the study of the ratio of categories of direct and indirect taxes have made a number of conclusions. In particular, it has been determined that the optimal criteria for dividing taxes into direct and indirect are the coincidence of formal and real taxpayers and participation in pricing.

Keywords: indirect tax, tax transfer, taxpayer, Tax Code of Ukraine, tax, direct tax.

Постановка проблеми. Основними джерелами наповнення дохідних частин державного та місцевих бюджетів в Україні є надходження від сплати податків. При цьому реалізація процедур оподаткування відрізняється залежно від того, є цей податок прямим або непрямим. Подібна диференціація відбивається і на економічному значенні цих важелів, коли перші значною мірою впливають на купівельну спроможність населення, а другі – на попит. У зв'язку з цим підвищеної актуальності набуває питання належного відображення у податковому законодавстві характерних рис платежів цих типів, закріплення визначень термінів «прямий податок», «непрямий податок». Наразі цього немає у Податковому кодексі України,

норми якого оперують вказаними категоріями, не визначаючи їх зміст.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичними основами співвідношенням прямих і непрямих податків займалися В. Л. Андрущенко, Г. В. Бех (Россіхіна), О. О. Головашевич, О. С. Дроздовська, М. П. Кучерявенко, В. А. Лебедев, І. Х. Озеров, О. В. Озерчук, С. В. Пархоменко-Цироциянц, А. А. Соколов, Н. І. Хімичева та ін. Разом з тим, незважаючи на значну кількість досліджень, питання співвідношення прямих і непрямих податків наразі недостатньо повно висвітлено, що обумовлено, у тому числі, динамічною зміною нормативно-правових актів.

Виклад основного матеріалу. Класифікація податків на прямі і непрямі у фінансовій науці існує з XVII ст., але щодо критеріїв такого поділу йшли суперечки. Так І. І. Янжул відзначав, що «найбільш загальноприйнятий поділ податків на прямі і непрямі представляє і найбільшу складність для точного визначення цих понять, і для правильного розподілу між ними окремих видів оподаткування» [1, с. 266]. Основною проблемою, з якою зіткнулися дослідники, була складність виділення взаємовиключних ознак прямих та непрямих податків, тобто недостатня чіткість критеріїв їх розмежування. У кінці XIX ст. науковцями були запропоновані різні моделі поділу податків на прямі та непрямі. А. Н. Гур'єв їх зводив до трьох способів поділу:

а) перший спосіб виділяв розходження 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) в основі другого способу був критерій класифікації за зовнішньою ознакою способу стягнення (прямі – стягуються по окладних аркушах, кадастрах; непрямі – сплачуються виходячи з тарифної системи);

в) третій спосіб брав за основу класифікації економічну підставу стягнення податку (прямі – сплачуються з виробництва; непрямі – зі споживання) [2, с. 7-9].

Варто відмітити, що класифікація за зовнішньою ознакою способу стягнення, була характерна для французького законодавства та французької фінансової науки. Як зазначає І. А. Майборов, суть цього розділення зводиться до того, що прямі податки характеризують показники тривалої платоспроможності платника, оскільки їх сплата обумовлена отриманням доходів або наявністю майна, тоді як непрямі податки характеризуються показниками тимчасової (поточної) платоспроможності, адже їх сплата обумовлена здійсненню поточних видатків [3, с. 142]. Проте у свій час зазначений критерій був підданий науковцями нищівній критиці. Як вказує І. М. Кулішер: «У стару термінологію тут вноситься абсолютно невідповідний їй новий зміст. ... ця класифікація виходить із зовнішніх моментів, а не із суті різних видів податків, не з їх внутрішнього характеру, не з технічних прийомів і форм оподаткування і справляння ...». Сам же І. М. Кулішер, у свою чергу, розділяв податки на прибутково-помайнові, тобто прямі податки, і непрямі – як податки на споживання, виходячи з доходу і майна платника податків, а також у зв'язку доходу останнього з його споживанням [4, с. 123-125].

Однак, на нашу думку, найбільшої уваги заслуговує перший критерій розділення прямих і непрямих податків за А. Н. Гур'євим, а саме – за ознакою сплати, тобто критерій перекладання, оскільки тривалий час здатність тих або інших податків до перекладання приймалася за основу класифікації.

Під перекладанням податків розуміють процес, за яким тягар сплати податку перекладається з одного платника податку на іншого шляхом підвищення чи зниження ціни товару або послуги. Так, М. І. Тургенєв зазначав: «Звичайно розділяють податки на безпосередні, або прямі, і на посередні, або непрямі. Під першими розуміють ті податки, які прямо або опосередковано покладаються на особу або на нерухомий капітал... Під останніми розуміють ті податки, які покладаються не прямо на того, хто їх платить, але на товари, в ціну яких включається і податок, так що той, хто покупає товар, платить разом з ціною і податок. Ці податки називаються також податками на споживання» [5, с. 44]. Вперше такий розподіл податків був

запропонований Д. Локком. Філософ поділяв податки на прямі, а саме поземельний податок, та всі інші – непрямі податки, вважаючи, що в кінцевому підсумку податковий тягар впаде на власника землі або того, хто сплачує податок на землю чи одну з його форм, наприклад орендну плату [4, с. 123].

У подальших дослідженнях як підтримували, так і широко критикували теорію перекладання. Зокрема, вважається, що перекладання не може слугувати основним критерієм поділу податків на прямі та непрямі, адже ми не можемо говорити про 100-відсоткове перекладання непрямого податку, разом з тим, існує і теоретична, і практична можливість перекладання прямого податку. З цього приводу Е. В. Кудряшова зазначає, що: «По відношенню до непрямих податків слід говорити не про повне їх перекладання ... а лише про законодавчо закріплену можливість їх перекладання» [6, с. 30]. Д. О. Гетманцев, критикуючи критерій перекладання, зазначає: «Сама по собі категорія перекладення 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» [7, с. 135]. Таким чином, критерій перекладання і на сьогоднішній день залишається популярним серед науковців, наприклад у «Словнику фінансово-правових термінів» М. О. Раскалей розділяє прямі і непрямі податки саме за цим критерієм [8, с. 416].

Також на особливості співвідношення прямих та непрямих податків вказували такі науковці як Г. В. Бех, М. П. Кучерявенко, Н. І Хімічева, Так, зокрема, М. П. Кучерявенко наводить два критерії розмежування прямих та непрямих податків. Перший – це критерій збігу формального і реального платників податків. Під формальним платником розуміється особа, яка перераховує податок у бюджет, реальний – це особа на яку безпосередньо падає тягар сплати податку. Як результат, при сплаті прямого податку формальний і реальний платник збігаються, при сплаті непрямого – ні. На нашу думку такий підхід є найбільш оптимальним, адже для прямого оподаткування характерний збіг

фактичного і реального платника податку, так як комплекс податкових обов'язків з ведення податкового обліку, сплати податків та податкової звітності покладаються на власника майна або доходів, при непрямому – це різні особи, тут реальний платник сплачує кошти за надану продукцію, роботу, послуги, а на формального платника, покладається обов'язок по веденню податкового обліку та звітності.

Другий критерій виділений науковцем, це розмежування прямих і непрямих податків залежно від характеру їх участі у формуванні ціни. М. П. Кучерявенко зазначає, що прямі податки включаються в ціну на стадії виробництва, непрямі ж податки формуються на стадії реалізації і виступають як надбавка до ціни виробництва товару, послуги. «Будь-який податок є елементом ціни товару, роботи, послуги, і принциповим розмежуванням прямого і непрямому оподаткування пов'язано з обов'язковим і безумовним зазначенням на те, елементом якого виду ціни є конкретний податок» [9, с. 128].

Що ж до нормативного визначення розглядуваних видів податків, у Податковому кодексі України визначення категорій прямих і непрямих податків не надані. Однак у деяких нормативно-правових актах України їх можна зустріти. Зокрема, у п. 1, 3 Додатку 1 Закону України «Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту» від 22.12.1998 вказано, що прямі податки – це податки на заробітну плату, прибутки, нерухомість, а також податки на прибутки, отримані у вигляді відсотків, у тому числі податки на доходи від користування позиками, орендної плати, роялті та всіх інших видів прибутків. До непрямих податків у зазначеному акті відносять: податки на продаж, з обігу, на додану вартість, на продаж цінних паперів, на перекази коштів за кордон, на дарування і спадкування, на передачу власності, на матеріально-технічні запаси та 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 [10].

Також визначення прямих податків можна зустріти у Генеральній угоді про торгівлю послугами, де під цим терміном

розуміють усі податки на загальний дохід, на сукупний капітал або на елемент доходу або капіталу, у тому числі податки на виручку від відчуження власності, податки на нерухомість, спадок та пожертвування, та податки на загальну суму заробітної платні, виплаченої підприємствами, а також податки на збільшення капіталу [11].

Вважаємо, що відсутність визначення прямих і непрямих податків у Податковому кодексі України є значною прогалиною, особливо, враховуючи те що, у Кодексі можна зустріти декілька положень у яких використовується термін «непрямий податок» (пп. 14.1.178. і 14.1.4. Податкового кодексу України).

Як бачимо, питання розмежування прямих і непрямих податків далеко не нове, однак свою актуальність воно не втратило. На сьогоднішній день усі податкові системи світу за своєю суттю є сполученням прямих і непрямих податків та розрізняються в залежності від частки надходження того чи іншого виду податків до бюджету. Так, за останні декілька років для країн Європи характерна така картина:

– прямі податки переважають у таких країнах як Бельгія, Данія, Німеччина, Люксембург, Ірландія, Мальта, Нідерланди, Швеція Великобританія, Норвегія, Фінляндія, Ісландія.

– непрямі податки характерні для Болгарії, Чехії, Естонії, Греції, Іспанії, Франції, Австрії, Португалії, Швеції, Хорватії, Кіпру, Угорщини, Польщі, Словаччини, Словенії, Литви, Латвії, Румунії [12].

Такий поділ податкових систем різних країн пояснюється тим, що законодавець постійно перебуває у пошуках оптимального співвідношення прямого та непрямих оподаткування. Як слушно зазначила Бех: «Навряд чи можна однозначно говорити про позитивні або негативні моменти того чи іншого податку в цій системі. Треба враховувати особливості податкової системи та її складу взагалі і саме з цієї точки зору підходити до визначення змісту певного податку. Так, якщо мова йдеться про податкову систему унітарної держави із розвинутою групою функцій, які реалізуються на державному рівні, – більш повно повинні бути представлені непрямі податки, бо саме за їх

рахунок здійснюється основна частка надходжень до Державного бюджету. У випадку, коли мова йде про федеративний устрій держав, в яких значне коло повноважень замикається на рівні суб'єктів Федерації, необхідна більша орієнтація на прибутково-майнові податки, надходження від яких закріплюються саме за її суб'єктами» [13, с. 27].

Аналізуючи співвідношення прямого та непрямого оподаткування в Україні, необхідно відмітити, що в останні роки переважають непрямі податки. Така орієнтація держави є більш ніж логічною в умовах важкої економічної ситуації. Непрямі податки дозволяють акумулювати більше коштів ніж прямі. До того ж, сприймаються вони населенням значно легше ніж податки на доходи чи майно. Однак, на нашу думку, буде помилкою недооцінювати фіскальний потенціал прямого оподаткування. Зокрема, варто брати до уваги те, що за даними Київського міжнародного інституту соціології рівень тіньової економіки у 2018 році склав 47,2% від загального обсягу ВВП та 46,8% у 2017 році. Також у середньому: 40% своїх доходів підприємства України залишали не задекларованими у 2017 та 2018 рр.; 32% працівників компаній у 2018 р. не були офіційно працевлаштованими та, відповідно, 35% працівників у 2017 р.; 45% заробітної плати працівників компаній у 2018 р. було виплачено неофіційно, а в 2017 р. 46% [14]. Зважаючи на такий стан речей, вважаємо, що пріоритетним для податкової політики України повинно бути завдання по боротьбі з ухиленням від сплати податків, а також оптимізації податкового навантаження. Зокрема, перенесення податкового тягаря на верстви населення з більш високим доходом.

Висновок. За результатами дослідження співвідношення категорій прямі і непрямі податки зроблено низку висновків. Зокрема, визначено, що оптимальними критеріями розділення податків на прямі та непрямі є збіг формального і реального платника податку та участь у формуванні ціни. Підкреслено, що відсутність у Податковому кодексі України поняття прямих та непрямих податків є суттєвою прогалиною. У зв'язку з цим запропоновано внести зміни до Податкового кодексу України у такій редакції:

- 1) «прямі податки – це податки, величина яких залежить від доходу і майна платника податку, їх діяльності, обліковуються та сплачуються однією особою. До них відносять: податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; екологічний податок; податок на майно; єдиний податок»;
- 2) «непрямі податки – це податки, що формуються на стадії реалізації об'єкта оподаткування, сплачуються, обліковуються і звітуються різними особами. До них відносять: податок на додану вартість; акцизний податок».

Література:

1. Золотые страницы финансового права России : в 4 т. Москва: Статут, 1998–2004. Т. 3.: Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах / под ред. А.Н. Козырина. 2002. С. 550.
2. Гурьев А.Н. Прямые и косвенные налоги: PRO и CONTRA. Санкт-Петербург, 1893. 120 с.
3. Майбуров И.А., Соколовская А.М., Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. 591 с.
4. Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. Санкт-Петербург : Наука и школа, 1919. 252 с.
5. Тургенев Н.И. Опыт теории налогов. Санкт-Петербург : Типография Н. Греча, 1818. 400с.
6. Кудряшова Е. В. Правовые аспекты косвенного налогообложения : теория и практика : учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальности "Налоги и налогообложение". Москва : Волтерс Клувер, 2006. 290 с.
7. Гетманцев Д. О. До питання про правове регулювання непрямого оподаткування. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2013. Т. 2. Вип. 22. Ч.1. С. 132–138.
8. Словник фінансово-правових термінів /за заг. ред. д. ю.н., проф. Л. К. Воронової. 2-ге вид., переробл. і доповн. Київ : Алерта, 2011. 558 с.
9. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Харьков : Право, 2005. Т. 3 : Учение о налоге. 600 с.
10. Додаток 1 до Закону України «Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту» від 22 грудня 1998 року N 331-XIV Дата оновлення: 04.10.2018. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/331-14/sp:info-> (дата звернення: 27.11.2019)

11. Генеральна угода про торгівлю послугами COT; Соглашение, Международный документ от 15.04.1994 URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/981_017 (дата звернення: 27.11.2018)

12. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway. Eurostat Statistical books. 2019 edition. 299 p.

13. Бех Г.В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: монография. Харьков: Легас, 2003. 128 с..

14. Рівень тіньової економіки в Україні у 2018 році становив 47% від ВВП – дослідження. URL: http://kiis.com.ua/?lang=ukr&cat=reports&id=897&page=1&fbclid=IwAR1GSrml6l4vk1GZE4QR9yekDt_C_NMIXJ-eA0mWArZpSC3DsCgwPsZ7unw (дата звернення: 25.11.2019)

УДК: 351:35.078.3. (045)

Неугодніков Андрій Олександрович
канд. юрид. наук, доцент кафедри
адміністративного і фінансового права
Національного університету
«Одеська юридична академія»

КОНТРОЛЬ ЯК ФУНКЦІЯ ПУБЛІЧНОГО АДМІНІСТРУВАННЯ: ПОНЯТТЯ ТА ПРИНЦИПИ РЕАЛІЗАЦІЇ

Стаття присвячена аналізу контрольної функції суб'єктів публічної адміністрації. Досліджено теоретико-правові засади реалізації функції контролю. Визначено сучасний стан та перспективи переоцінки основоположних принципів контрольної діяльності публічної адміністрації.

Дієва участь широкого кола представників різних соціальних сфер – політиків, владних інституцій, науково-експертного середовища, громадянських об'єднань у здійсненні публічного адміністрування перетворює його у складний процес пошуку спільних рішень, досягнення консенсусу тощо. Сьогодні