

11. Drozd, I.K. (2004). *Kontrol' ekonomichnykh system* [Control of economic systems], Imeks-LTD, Kyiv, (in Ukr.).
12. Pikhotsky, V. F. (2009). The system of state financial control as an instrument of socio-economic development. Available at: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/VNULP/Menegment/2009_647/32.pdf (Accessed 30 June 2019) (in Ukr.).
13. Stefanyuk, I.B. (2003) To the new quality of budgetary control through the effectiveness audit. *Finansovyy kontrol' [Financial control]*, vol. 2 (15), pp. 9-14 (in Ukr.).
14. Mnih, E.V., Bardash, S.V., Nazarova, K.O., Sherstyuk, O.L., Belyakova, V.P., Minyaylo, V.P. (2015). *Finansovyy audyt: informatsijno-analitychne zabezpechennia* [Financial audit: informational and analytical support], National Trade. Ekonom. Unt., Kyiv (in Ukr.).
15. Tabenska, Yu.V. (2018). State Financial Audit as a Prospective form of financial control. *Elektronne naukove fakhove vydannia Mukachivs'koho derzhavnoho universytetu «Ekonomika ta suspil'stvo» [Electronic Scientific Special Edition of Mukachevo State University "Economics and Society"]*, vol. 16, pp. 818-821 (in Ukr.).
16. About the basic principles of the implementation of the State Financial Control in Ukraine, Law of Ukraine of 16.10.2012 № 5463-VI. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2939-12> (Accessed 30 June 2019) (in Ukr.).

УДК 336.226

JEL Classification:H21

DOI: <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2019-1.73.16>

Т.Л. Томнюк, к.е.н., доцент,

<https://orcid.org/0000-0002-7654-0770>

Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,
м. Чернівці

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ ПРЯМИХ ТА НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ

Анотація

У статті досліджено наукові підходи до визначення сутності поділу податків на прямі та непрямі. З урахуванням існуючих підходів, які свідчать про значну полеміку в зазначеному питанні, дано авторське визначення сутності прямих та непрямих податків, в основу якого покладено такі критерії, як об'єкт оподаткування (доходи чи витрати) та суб'єкт податку (платник податку чи носій податкового тягаря). Розглянуто погляди науковців з позицій прихильності до прямої чи непрямой форми оподаткування. З урахуванням еволюції в процесах адміністрування податків подано бачення сучасних переваг та недоліків у механізмах прямого та непрямой оподаткування в Україні. Зроблено висновок про те, що прямі податки більшою мірою володіють інструментарієм регулюючого впливу на соціально-економічні процеси в державі, ніж непрямі. Водночас непрямі

оподаткування має домінуючі переваги у стабільності надходжень до бюджету та прозоріших механізмах їх адміністрування.

Ключові слова: прямі податки, непрямі податки, пряме оподаткування, непряме оподаткування, класифікація податків, форма оподаткування.

Tetiana Tomniuk, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
<https://orcid.org/0000-0002-7654-0770>

Chernivtsi Institute of Trade and Economics of KNUTE, Chernivtsi

CONCEPTUAL APPROACHES TO THE DETERMINATION OF DIRECT AND INDIRECT TAXES

Summary

The article investigates scientific approaches to the definition of the nature of the division of taxes on direct and indirect. It was established that the first among the criteria for the division of taxes into direct and indirect was the criterion of transferability. It is determined that with the development of European economic schools there was a denial of the possibility of using tax transfer as an exclusive criterion for the division of taxes on direct and indirect. It has been established that in the process of evolution of scientific theories the tax object and the solvency criterion were also based on the classification of taxes on direct and indirect ones.

Taking into account the existing approaches, which indicate significant controversy in this issue, author's definition of the essence of direct and indirect taxes is given, based on such criteria as the object of taxation (income or expense) and the subject of tax (taxpayer or carrier tax burden). Direct taxes are mandatory payments that relate to a separate payment amount when it means that it is in force (or that one, which is used) an object of taxation in the form of income, profits, property and resources, which have an impact on its financial and property status through the removal of part of the personal income of the payer. Indirect taxes are taxes, the mechanism of charging which is conditioned by the occurrence of consumer costs associated with the consumption of goods, results of works, services and provides for the possibility of full or partial transfer of the tax burden from a legally determined taxpayer such taxes on the consumer goods, works, services.

The views of scholars from the point of view of attachment to a direct or indirect form of taxation are considered. Taking into account evolution in tax administration processes, the vision of modern advantages and disadvantages in the mechanisms of direct and indirect taxation in Ukraine is presented. It is concluded that direct taxes have a greater degree of control over regulatory and socioeconomic processes in the state than indirect ones. At the same time, indirect taxation has a dominant advantage in the stability of budget revenues and more transparent mechanisms for their administration.

Keywords: direct taxes, indirect taxes, direct taxation, indirect taxation, classification of taxes, form of taxation.

Постановка проблеми. Податковій системі кожної країни характерне переважання тих чи інших видів податків, що визначають її структуру. Однією з характеристик побудови податкової системи будь-якої країни є

співвідношення форм прямого та непрямого оподаткування, кожній з яких притаманні як певні переваги, так і недоліки. Пошук шляхів економічних трансформацій у напрямі стимулювання економічного зростання України вимагає детального аналізу як прикладних аспектів функціонування податкової системи, так і формулювання чіткого понятійного апарату фіскальної теорії.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз наукових доробків у сфері фінансів свідчить про жвавий інтерес науковців щодо визначення сутності прямих та непрямих податків, їх впливу на економічний та суспільний розвиток держави. Серед праць, присвячених дослідженню генезису теоретичного поділу податків на прямі та непрямі, визначенню їх переваг та недоліків, варто відзначити праці таких науковців, як К. Віксель [1], Дж. Інгрэн [2], Н. Крупей [3], І. Педь [4], Д. Черніка [5], І. Янжула [6] та інших. Проте еволюція податкових систем обумовлює трансформацію підходів до визначення понятійного апарату фіскальної теорії. Саме тому дослідження генези наукової думки та її трансформації до сучасних реалій є необхідною складовою подальшого розвитку фінансової науки.

Мета статті. Метою статті є визначення сутності прямих та непрямих податків на основі аналізу генези наукових підходів щодо розуміння вказаних форм оподаткування; виокремлення сучасних переваг та недоліків прямого та непрямого оподаткування в Україні.

Виклад основного матеріалу. Фіскальна наука виробила ряд критеріальних ознак, які передбачають можливість віднесення існуючих податків та обов'язкових платежів до певного виду. Водночас кожен з податків можна віднести до певного виду за тією чи іншою критеріальною ознакою класифікації.

За формою оподаткування податки поділяються на прямі та непрямі. Найпершим серед критеріїв поділу податків на прямі і непрямі слід відзначити критерій перекладності, запропонований Д. Локком, згідно з яким в механізмі оподаткування непрямыми податками закладена можливість перекладання податкового тягаря на іншого суб'єкта. Ще у XVII 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 прогодувати себе, утримувати його змушений приход (церква),

а останній одержує свої доходи від обкладення земель [5]. У такому контексті критерій перекладності розглядали Д. Рікардо, Г. Якоб, І. Х. Озеров, М. Тургенєв, М. І. Мітіліно.

Еволюція наукових поглядів свідчить про поступовий відхід від розмежування прямих та непрямих податків за критерієм перекладності. Адже перекладеним може бути практично будь-який обов'язковий платіж незалежно від характеру його справляння, природи та механізму справляння: наприклад, прямі податки, як стаття витрат, також враховуються при формуванні ціни, отже, перекладаються на покупця. І навпаки: в умовах жорсткої ринкової конкуренції за умови недостатнього попиту на певний товар продавець змушений взяти на себе частину податкового навантаження зі сплати непрямих податків за рахунок власного прибутку, намагаючись зберегти бізнес та зменшуючи його маржинальність.

Подальший розвиток теорії перекладення податків, поява абсолютної, оптимістичної, песимістичної теорій, а також теорій національних європейських економічних шкіл, з одного боку, додали дуже багато нового до розуміння сутності непрямого оподаткування, а з іншого – остаточно спростували можливість використання перекладності податків як виключного критерію для їх класифікації на прямі та непрямі. Зокрема, до висновку про те, що перекладність податку не стосується класифікації податків та не може бути відповідним критерієм, прийшов Р. Майєр у своїй праці «Принципи справедливого оподаткування» (1861 р.) [5].

Вдалою спробою класифікації прямих та непрямих податків є позиція німецького професора Гоффмана. У своєму творі «Вчення про податки» він дає наступне визначення: прямі податки – ті, які покладаються на володіння, в чому б воно не виражалось – чи буде це річ або право, чи будь-яка особиста якість; непрямі податки – ті, які покладаються на дію. Наприклад: у результаті володіння землею справляється прямий податок – земельний, у результаті здійснення дії – куріння – здійснюється сплата непрямого податку – акцизного [6, с. 266–267] .

Отже, у процесі еволюції наукових теорій в основу класифікації податків на прямі та непрямі поклався і об'єкт оподаткування. Об'єкт оподаткування лежить у сутності такої класифікаційної ознаки податків, як їх диференціація за економічним змістом об'єкта оподаткування:

- податки на доходи — обов'язкові платежі, які стягуються з чистого доходу фізичних і юридичних осіб в момент його отримання.

Безпосередніми об'єктами оподаткування є заробітна плата та інші доходи громадян, прибуток чи валовий дохід підприємства (податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток, єдиний податок);

- податки на ресурси та майно — обов'язкові платежі, які стягуються внаслідок наявності конкретного виду майна, що перебуває у власності чи користуванні (плата за землю, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок), використання певних ресурсів державної, приватної чи колективної власності (рентна плата), а також здійснення певного негативного впливу на природні ресурси (екологічний податок);

- податки на споживання (витрати) — обов'язкові збори, які стягуються в процесі споживання товарів, робіт та послуг, причому їх сплата не залежить від результатів фінансово-господарської діяльності, а від розміру споживання (витрат). Вони справляються у вигляді непрямих податків (податок на додану вартість, акцизний податок, мито).

Отже, за об'єктом оподаткування прямі податки – це податки на доходи, на майно та ресурси, а непрямі – податки на споживання. Як зазначає І. Педь, «розмір непрямих податків безпосередньо не залежить від доходів платника, а визначається за вартісними або кількісними характеристиками здійснюваних ним оподатковуваних операцій. Розмір податкових зобов'язань платника непрямих податків залежить лише від природи здійснюваних ним операцій і не зумовлюється фінансовим аспектом їх здійснення» [4, с. 12].

Зазначене заслуговує на увагу, оскільки дійсно: розмір непрямого податку прямо не залежить від рівня доходу платника податку, головне – що фактично спожито. Проте щодо обсягу сплаченого непрямого податку, то тут залежність з доходом платника є цілком прямою: фактично більше непрямих податків, які включені в ціну товару, платить той, хто більше споживає; у свою чергу більше споживає той, хто має вищі доходи.

Зазначимо, що саме критерій платоспроможності покладено в основу концепції розподілу податків на прямі і непрямі при побудові американської податкової системи [7].

Отже, винайдення правильного критерію для поділу податків на прямі та непрямі виявилось непростим завданням для фінансової науки. З огляду на існуючі підходи, найбільш доцільним вважаємо підхід, згідно з яким поділ податків на прямі і непрямі має базуватись на врахуванні таких критеріїв: об'єкта оподаткування (доходів чи витрат/споживання) та суб'єкта податку (платника податку чи носія податкового тягаря).

Зазначене дозволяє трактувати прямі податки як обов'язкові платежі, розмір яких для окремого платника визначається величиною наявного у нього (чи такого, що перебуває в його користуванні) об'єкта оподаткування у вигляді доходу, прибутку, майна та ресурсів, здійснюють вплив на його фінансово-майновий стан через вилучення частини особистого доходу платника.

Непрямі податки – це податки, механізм нарахування яких обумовлюється виникненням витрат покупців, пов'язаних зі споживанням товарів, результатів робіт, послуг та передбачає можливість повного чи часткового перенесення податкового тягаря з юридично визначеного платника таких податків на споживача товарів, робіт, послуг (податок на додану вартість, акцизний податок, мито).

Прямі податки поділяють на дві групи: особисті та реальні. Різниця між ними полягає у співвідношенні платника та об'єкта оподаткування. При особистому оподаткуванні первинним є платник, і податки встановлюються персонально для нього, а вторинним – об'єкт обкладання. При реальному оподаткуванні передбачається оподаткування майна за зовнішніми ознаками, тобто первинним виступає об'єкт обкладання, а вторинним – платник (рис. 1).

Цікавим є виокремлення в системі прямого оподаткування трансфертних податків. Так, законодавством Сполучених Штатів Америки визначено трансфертне оподаткування прямими податками за умови передачі права на майно без здійснення грошових розрахунків. Прикладами трансфертних прямих податків є оподаткування подарунків та спадщини [7].

В економічній літературі авторами виділяються переваги і недоліки прямих та непрямих податків, підкреслюється значущість одних над іншими для бюджету держави і розвитку економічних процесів. Так, послідовник А. Сміта, його співвітчизник Д. Рікардо у роботах «Засади політичної економії та оподаткування» та «Трактат про податки і збори» стверджував, що всі податки – зло, і вони мають лише негативну дію на всі сторони суспільного життя, оскільки зростання податків неминуче призведе до падіння обсягів виробництва. Проте більший акцент робить на неприпустимості оподаткування капіталу – капітал варто максимально звільнити від оподаткування тому, що податкове навантаження скорочує прибутки капіталістів, призводить до загального зростання рівня цін, а це зумовлює негативні тенденції в розвитку економіки держави [3].

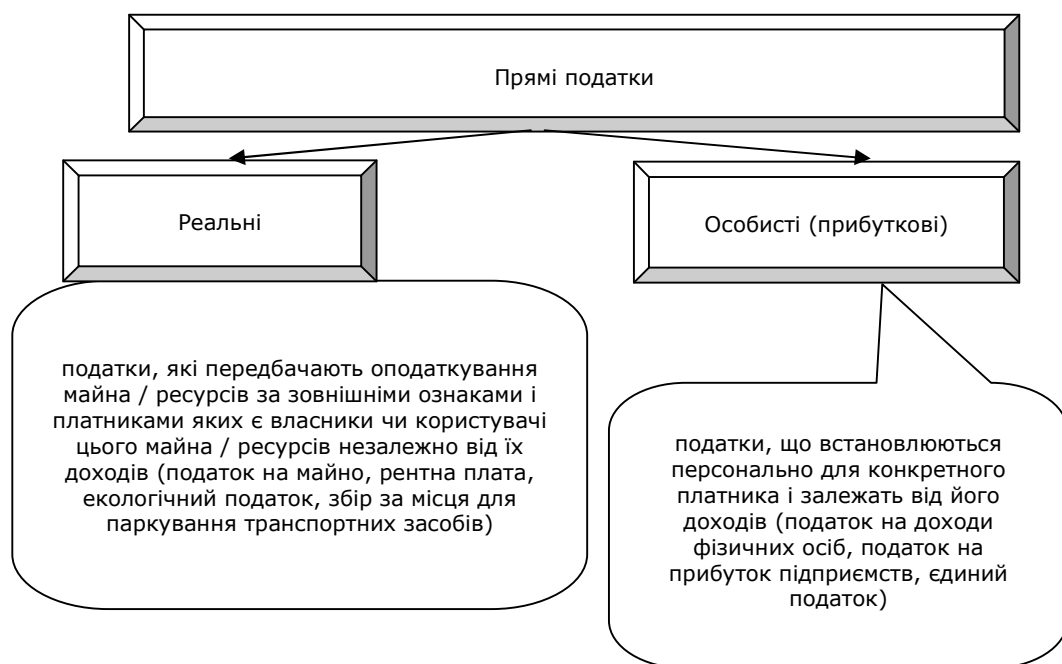


Рис. 1. Класифікація прямих податків

Видатний австрійський вчений та державний діяч Зонненфельс Й. (XVIII ст.) вважав непрямі податки основою податкової системи. На його думку, загальні податки на споживання є єдиним, «справжнім» оподаткуванням, оскільки кошти від сплати таких податків повертаються назад до робітників, купців і чиновників у вигляді надбавки ціни за їх послуги [8, с. 219].

Яскравим прихильником непрямого оподаткування виступав Артур Сесіл Пігу (1877-1959 рр.), який вважав прибуткові податки дискримінаційними щодо заощаджень. Він обґрунтував так званий загальний податок на витрати з метою стимулювання заощаджень [9].

Ш. Л. Монтеस्क'є наголошував на надійності та простоті непрямих податків, порядок справляння яких є малопомітним процесом як для платників, так і носіїв податкової суті [2, с.72].

Прихильниками прогресивного прямого оподаткування доходів виступали маржиналісти (К. Менгер, Ф. Візер, І. Тюнен, А. Курно). Такої ж думки дотримувався Адольф Вагнер (1835-1917): розглянувши багато ключових проблем теорії податків, вчений був прихильником прогресивності в оподаткуванні прямими податками [10].

Свій внесок у бачення ролі прямих та непрямих податків зробив шведський економіст Кнут Віксель (1851-1926). Він був противником податків на витрати, що скорочують споживання, і вважав, що система непрямих податків дозволяє відносно багатим особам ухилятися від податків. К. Віксель підкреслював, що підвищені податки повинні платити ті, хто має найбільші доходи, виступаючи таким чином прихильником прямого оподаткування [1].

Відомий російський економіст І. І. Янжул виокремив п'ять найважливіших властивостей прямих і непрямих податків:

1. Прямі податки точніше враховують податкоспроможність платників, оскільки дають точнішу оцінку їх доходів. При непрямому оподаткуванні держава робить висновок про податкоспроможність підданих на підставі їхніх витрат. Проте споживання різних предметів далеко не відрізняється постійністю, воно піддається постійним коливанням через безліч різноманітних причин: зміни в умовах виробництва даного продукту, в ціні, в звичках населення, в економічному становищі споживачів, зміну рівня оподаткування даного товару. Тобто з цих позицій перевага належить прямому оподаткуванню.

2. Прямі податки більшою мірою співрозмірні з платоспроможністю громадян, ніж непрямі податки, оскільки при перших дохід особи підлягає докладній, складній, різнобічній, часто дуже вартісній для держави оцінці; при справлянні непрямих податків дохід визначається лише імовірно.

3. При сплаті прямих податків уряд входить у безпосередні відносини з кожним платником та зрозуміло і точно визначає його підданий обов'язок як громадянина; для кожного зрозуміла величина його участі в суспільному тягарі, і тому він прямо і безпосередньо зацікавлюється в стані фінансового господарства своєї батьківщини; в податках непрямих податок зливається з ціною предмета споживання і часто може залишатися невідомим значній кількості платників; сплата його здійснюється невідчутно, непомітно і в більшості випадків несвідомо; тільки загальне подорожчання маси різних продуктів звертає на себе увагу населення і викликає загальне, так само несвідоме, невдоволення. З іншого боку, виняткове панування прямих податків може загрожувати протилежним недоліком – надто сильним бажанням окремих платників втручатися в хід суспільних справ, що може іноді прямо шкодити міцності державного ладу; так, в Мексиці, за словами Рошера, високі прямі податки служили однією з причин частих революцій.

4. Прямі податки не вимагають таких витрат на стягування, як непрямі.

5. Прямі податки, при правильному механізмі їх справляння, мають справу тільки з особистим доходом платника і абсолютно пасивно ставляться до виробництва народного багатства. Тобто, на відміну від непрямого оподаткування, пряме мінімізує втручання держави в процеси виробництва [6, с. 268–271].

Отже, І. Янжул виступав яскравим прихильником прямого оподаткування.

Враховуючи думку еліти фінансової науки та еволюцію механізмів адміністрування прямих та непрямих податків в Україні, визначимо власне бачення переваг та недоліків прямого і непрямого оподаткування.

Основні переваги прямого оподаткування на сучасному етапі в Україні, на нашу думку, полягають в наступному:

1. Прямому оподаткуванню значною мірою, ніж непрямому, притаманний принцип справедливості, адже прямі податки дають можливість встановлення прямої залежності між доходами платника і сумою податкових відрахувань, розподіляючи податковий тягар так, що той, хто має високі доходи, платить до бюджету більше, ніж той, хто має більш низькі доходи.

2. Пряме оподаткування містить найбільші потенційні можливості для регулюючого впливу на економічні процеси (економічну, інвестиційну, інноваційну активність, заощадження, нагромадження капіталу, сукупне споживання).

Водночас прямому оподаткуванню притаманна низка недоліків:

1. Механізми прямого оподаткування є досить складними та значними за обсягами, що потребує значних затрат часу, пов'язаних з адмініструванням податків, як фахівців-бухгалтерів, так і працівників фіскальних органів. В умовах високого рівня тінізації економіки України (який, за різними оцінками, складає від 35 до 50% ВВП) адміністрування прямих податків потребує високого рівня контролю.

2. Значно ширші можливості, порівняно з непрямим оподаткуванням, щодо ухилення від оподаткування. Прямі податки за своєю сутністю – це податки, які вилучають частину прибутку платника, а тому створюють стимули до ухилення від оподаткування через тіньовий обіг доходів.

3. Пряме оподаткування є менш стабільним джерелом доходів держави, що обумовлюється прямою залежністю величини отримуваних доходів, прибутків від ринкових коливань, кон'юнктури, цін, рівня оплати праці, можливістю ухилення від оподаткування.

Основними перевагами непрямих податків є:

1. Стабільність надходжень, що обумовлено відсутністю прямого взаємозв'язку з рівнем доходів громадян, рентабельністю виробництва та залежністю від рівня споживання, якому характерна відносна постійність. Певні структурні зрушення у джерелах надходження непрямих податків можуть виникати лише внаслідок виникнення причин, що формують структуру індивідуального та групового споживання (зміна рівня платоспроможності населення, цінові деформації під впливом внутрішніх та зовнішніх чинників, зміна ціннісних орієнтацій різних груп населення щодо напрямів споживання).

2. Використовуючи непрямі податки, держава отримує можливість регулювати рівень споживання населенням певних груп товарів – стимулювати споживання корисних чи стримувати споживання небезпечних для здоров'я людей товарів.

3. Непрямі податки не формують у реальних носіїв податкового навантаження – споживачів товарів – так званого «фіскального» синдрому, тобто є для них менш помітними, оскільки сплачуються шляхом включення в ціну товару, що купується. Розмір податку «губиться» в ціні товару і фактично не викликає у його платника супротиву.

4. Прозорі механізми електронного адміністрування непрямих податків (система електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ), система електронного адміністрування реалізації пального (СЕА РП), автоматизована система митного оформлення «Інспектор» (АСМО)) обумовлюють складність ухилення від їх сплати.

Аналізуючи ті властивості непрямих податків, які загалом характеризують їх з негативного боку, слід, насамперед, виділити їх низький регулюючий потенціал. Безумовно, інструментарій податкового регулювання закладено в механізмі акцизного податку (через підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби та алкогольні напої можна досягнути ефекту скорочення обсягів споживання таких небажаних для здоров'я громадян товарів внаслідок їх здорожчання) та мита (використовуючи митний тариф, можна досягнути вдалої реалізації протекціоністської політики як щодо національного товаровиробника, так і щодо вітчизняного споживача товарів). Проте відсутність диференціації ставок універсальних акцизів – ПДВ, що впливає на ціни широкого спектру споживчих товарів – обумовлює поглиблення податкового навантаження на бідніше населення, адже гранична корисність втрачених

коштів у результаті сплати ПДВ у вартості придбаної продукції для незаможних громадян є значно більшою, ніж для заможніших.

Пом'якшення зазначеного недоліку можна досягнути, запровадивши диференційовані ставки податку на додану вартість. Так, у країнах Євросоюзу передбачено розробку та функціонування національних податкових законодавств з урахуванням вимог Директиви Ради Євросоюзу 2006/112/ЄС [11], що регламентує механізм гармонізації порядку адміністрування ПДВ в країнах-членах ЄС. Згідно з зазначеною Директивою, окрім стандартної (основної) ставки (яка не має бути нижчою 15%), передбачено можливість встановлення зниженої (не меншої, ніж 5%).

Згідно з Додатком III Директиви, країнам ЄС дозволено застосовувати знижені ставки ПДВ до певних груп товарів і послуг, зокрема до: продуктів харчування (включаючи безалкогольні напої), призначених для споживання людьми і тваринами; води; фармацевтичних продуктів та медичного обладнання; продажу книг, періодичних видань, навчальної літератури; продажу продуктів і послуг, призначених для використання в сільськогосподарській галузі; продажу товарів і послуг благодійним організаціям. На таку систему орієнтуються не тільки члени ЄС, але й країни-претенденти на вступ до Союзу.

В Україні ж за зниженою ставкою 7% оподатковуються лише медикаменти за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України, причому норму щодо такого оподаткування впроваджено у 2014 році – до цього періоду передбачалося звільнення ліків від оподаткування ПДВ. Отже, податкове навантаження на громадян з цієї товарної позиції також підвищено.

Запровадження знижених ставок податку на додану вартість на товари першої необхідності в комплексі з повноцінною реалізацією регулюючих інструментів впливу на соціально вразливі верстви населення сприятиме підвищенню рівня соціальної захищеності громадян, оптимізації структури сукупного попиту, покращенню якісного складу споживання харчових продуктів та підвищенню рівня доходів малозабезпечених верств населення, що в кінцевому підсумку дозволить пом'якшити соціальну напругу в суспільстві [12, с. 117] та обумовить підвищення ефективності реалізації регулюючої функції непрямого оподаткування в Україні.

Висновки. Таким чином, прямі податки об'єктивно більшою мірою володіють інструментарієм регулюючого впливу на соціально-економічні процеси в державі, ніж непрямі. Пряма залежність між сумою прямих податків і обсягом доходу сприяє збільшенню можливостей для держави в

регулюванні економічних процесів і вирішенні проблем соціальної справедливості. На макроекономічному рівні регулюється як інвестиційний, так і споживчий попит та пропозиція. На мікрорівні вплив на відтворювальні процеси здійснюється безпосередньо через пряме оподаткування, через зменшення чи збільшення прибутку (доходу), який залишається в розпорядженні платників податків. Саме прямі податки за певних умов (які не обмежуються рівнем податкової ставки) спроможні повністю знищити стимули до вдосконалення виробництва та накопичення капіталів. Натомість ефективно побудована система прямого оподаткування, що володіє необхідною гнучкістю, здатна досягти чітко поставлених цілей або пом'якшити недоліки, які на даному відрізку часу важко усунути чи запобігти.

Водночас непряме оподаткування має домінуючі переваги порівняно з прямим у стабільності надходжень до бюджету та прозоріших механізмах їх адміністрування.

Список використаних джерел:

1. Wicksell K. A. New Principle of Just Taxation. In: Classics in the Theory of Public Finance / ed. by R. A. Musgrave, A. T. Peacock. London : Macmillan ; N. Y. : St Martin's Press, 1967. Pp. 72–118.
2. Ингрэн Дж. История политической экономии: [пер. с англ.] / Дж. Ингрэн. – М., 1891. – 322 с.
3. Крупей Н. С. Податки і платежі: історичний аспект [Електронний ресурс] / Н. С. Крупей // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики : Зб. наук. праць. – 2012. – № 1(12). – С. 28-40. – Режим доступу: <http://www.fkd.org.ua/article/download/28834/25836>
4. Педь І. Непрямі податки в податковій системі України: навч. посіб. / І. Педь; за ред. Ю.М. Лисенкова. – К.: Знання, 2008. – 348 с. – (Вища освіта XXI століття).
5. Черник Д. Г. Теория и история налогообложения : учебник для академического бакалавриата [Электронный ресурс] / Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелёв; под редакцией Д. Г. Черника. — Москва : Издательство Юрайт, 2014. – 364 с. – Режим доступа: <https://biblio-online.ru/bcode/382435>.
6. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах / И. И. Янжул. – М.: Статут, 2002. – 555 с.
7. Direct and indirect taxes. Startup Guide, 02.01.2019. Available at: <https://www.ionos.com/startupguide/grow-your-business/direct-and-indirect-tax/>
8. Хошуляк В. В. Камералістика та її вплив на становлення вітчизняної науки фінансового права XIX століття / В. В. Хошуляк // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція. – 2013. – № 6-1, т. 1. – С. 218–221.
9. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение [Электронный ресурс] / В. Г. Пансков. – Режим доступа: http://adhdportal.com/book_927_chapter_7_Glava_4._EHvoljujija_teorii_nalogov.html
10. Теорія фінансів : підручник [Електронний ресурс] / Юхименко П. І., Федосов В. М., Лазебник Л. Л. та ін.; за заг. ред. В. М. Федосова, С. І. Юрія. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 576 с. – Режим доступу: <https://core.ac.uk/download/pdf/32613769.pdf>

11. Директива Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість від 28 листопада 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_928/print1466629669487187
12. Томнюк Т. Л. Податковий інструментарій подолання бідності в Україні / Т. Л. Томнюк // Облік і фінанси. – 2016. – № 4. – С. 114-118.

References:

1. Wicksell, K.A. (1967). *New Principle of Just Taxation*. In: *Classics in the Theory of Public Finance* / ed. by R. A. Musgrave, A. T. Peacock. London: Macmillan; N. Y.: St Martin's Press.
2. Ingren, J. (1891). *Istorija politicheskoy jekonomii* [History of Political Economy]. Moscow (in Russ.).
3. Krupci, N.S. (2012). Taxes and payments: historical aspect. *Finansovo-kredytna diial'nist': problemy teorii ta praktyky* [Financial and credit activity: problems of theory and practice], no. 1(12), pp. 28-40. Available at: <http://www.fkd.org.ua/article/download/28834/25836> (in Ukr.).
4. Ped', I. (2008). *Nepriami podatky v podatkovij systemi Ukrainy* [Indirect Taxes in the Tax System of Ukraine]. Knowledge (Higher education of the XXI century), Kyiv (in Ukr.).
5. Chernik, D.G., Shmelev, Yu.D. (2014). *Teorija i istorija nalogooblozhenija* [Theory and history of taxation]. Yurait Publishing House, Moscow. Available at: <https://biblionline.ru/bcode/382435> (in Russ.).
6. Yanzhul, I.I. (2002). *Osnovnye nachala finansovoj nauki* [The main beginnings of financial science: the study of state revenues]. Statute, Moscow (in Russ.).
7. Direct and indirect taxes (02.01.2019). *Startup Guide*. Available at: <https://www.ionos.com/startupguide/grow-your-business/direct-and-indirect-tax/>.
8. Khokhlyak, V.V. (2013). Cameralistics and its influence on the formation of the national science of financial law of the XIX century. *Naukovyj visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu. Ser.: Yurysprudentsiia* [Scientific Bulletin of the International Humanitarian University. Ser.: Jurisprudence], no. 6-1, vol.1, pp. 218-221 (in Ukr.).
9. Panskov, V.G. Taxes and taxation. Available at: http://adhdportal.com/book_927_chapter_7_Glava_4._EHvoljuiija_teorii_nalogov.html (in Russ.).
10. Yuhimenko, P.I, Fedosov, V.M., Lazebnik, L.L. (2010). *Theory of finance: a textbook*. Kyiv: Center for Educational Literature. Available at: <https://core.ac.uk/download/pdf/32613769.pdf> (in Ukr.).
11. Council Directive 2006/112 / EC (2006). About the Common System of Value Added Tax. Available at: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_928/print1466629669487187 (in Ukr.).
12. Tomniuk, T.L. (2016). Tax Instruments for Poverty Reduction in Ukraine. *Oblik i finansy* [Accounting and Finance], no. 4, pp. 114-118 (in Ukr.).