

Д. М. РЕВА,
кандидат юридичних наук, старший науковий співробітник НДІ правового забезпечення інноваційного розвитку НАПрН України

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ПОДАТКОВОГО СТИМУЛЮВАННЯ

У статті проаналізовано проблеми стимулювання учасників податкових відносин в Україні. Виокремлено специфіку податкового стимулювання, подано формулювання цієї категорії. На підставі порівняння норм чинного законодавства надана загальна характеристика стану унормування податкового стимулювання.

Ключові слова: функції податку, правові стимули, податкове стимулювання.

Постановка проблеми. Проблема стимулювання корисної для суспільства поведінки є фундаментальною за своїм значенням як з теоретичної, так і з практичної точки зору. Вона вивчається в економіці, праві, соціології, психології.

Сьогодні як ніколи держава зацікавлена в активізації поведінки господарюючих суб'єктів, які, будучи носіями податкових обов'язків, здатні задовольнити її потреби у фінансових ресурсах. «Проводячи певну податкову політику, держава змінює структуру сукупного попиту в країні (вилучення за допомогою податків частини індивідуальних доходів приводить до зменшення витрат на споживання й індивідуальних інвестиційних витрат) та збільшує державний попит на продукцію окремих галузей і компаній, отже, створює для них ринки збуту, стимулює їх розвиток» [1, с. 66].

Без виваженого підходу до вирішення проблеми балансування між податковими обмеженнями та податковим стимулюванням, або, іншими словами, – між обмежуючою та стимулюючою складовими характеру податку, заохотити платників нарощувати обсяги своєї діяльності з огляду на довгострокову, а не короткострокову перспективу, їх декларувати та відраховувати належні суми податків до бюджетів без спокуси отримати хаотичні податкові преференції «сьогодні і зараз», є безперспективним.

Мета даної роботи – поставити важливе питання: а чи може взагалі податок виступати стимулом для суб'єкта господарювання, оскільки за своєю природою він є примусом, а не заохоченням. Дослідити природу податкового стимулювання та сформулювати визначення даної категорії. Для досягнення окресленої мети необхідно вирішити взаємопов'язані завдання: 1) виокремити та охарак-

теризувати основні ознаки податкового стимулювання; 2) надати визначення поняттю «податкове стимулювання»; 3) проаналізувати сучасний стан вирішення проблеми податкового стимулювання в Україні.

Об'єктом даного дослідження виступають суспільні відносини з оподаткування, що діють на території України. **Предметом** дослідження є норми фінансового й податкового права, що регулюють правовідносини у сфері оподаткування (загального й спеціального) на території України.

Аналіз останніх досліджень. Основна маса дослідників обраної проблематики – представники наукової економічної думки В. С. Загорський, Ю. Б. Іванов, М. О. Кизим, О. В. Михайловська тощо. Правники К. В. Андрієвський, Д. А. Кобильник тощо зосереджували свою увагу на окремих аспектах питання, в основному на дослідженні засобів податкового стимулювання (податкові пільги, податкові режими). Більшість таких досліджень була проведена до набрання чинності Податковим кодексом України. Лаконічне, але комплексне дослідження порушеної проблеми міститься в роботах А. В. Бризгаліна, Д. В. Вінницького, Л. К. Воронової, М. П. Кучерявенка, С. Г. Пепеляєва, Е. А. Ровінського, Н. І. Химічевої, В. М. Фокіна тощо.

Виклад основного матеріалу. У фінансовій науці базовими функціями, які запускають в дію механізм оподаткування, вважаються фіскальна та регулююча. «Функції податків, які визначають їх сутність, є похідними від функцій фінансів та виконують ті ж завдання, але в порівняно більш вузьких рамках» [2, с. 54]. Обраний державою варіант співвідношення таких функцій, який отримує законодавче закріплення, є індикатором, що засвідчує факт стимулювання або

дестимулювання (стримування, пригнічення тощо) загальної економічної активності в країні та активності в певній сфері господарської діяльності.

У літературі зазначається, що під впливом низки факторів на певному етапі розвитку податкової системи України перевага надавалася фіскальним інструментам (початок-середина 90-х років минулого століття, 2005 – по теперішній час). Пріоритетність у застосуванні регулюючих важелів фахівці фіксують у 1997–2004 рр.

Заслугує на увагу й інша показова тенденція останніх кількох років. Стаття 4 Податкового кодексу України [3] закріпила одинадцять принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство України. Безпосередній зв'язок регулюючої функції оподаткування прослідковується з такими принципами, як:

а) фіскальна достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;

б) соціальна справедливість – установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

в) економічність оподаткування – установа податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

г) нейтральність оподаткування – установа податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків.

Якщо ж звернутися до ст. 3 Закону України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 № 1251-ХІІ [4], що втратив чинність у зв'язку з набранням чинності Податковим кодексом, неважко вирізнити одну характерну деталь. З 2011 р. держава відмовилась вибудувати систему оподаткування за принципами: а) стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції; б) стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності – введення пільг щодо оподаткування прибутку (доходу), спрямованого на розвиток виробництва.

Стимулювання взагалі зникло з тексту Податкового кодексу як одна із засад побудови системи оподаткування в Україні. А враховуючи більш ніж чотирирічний строк його дії, є підстави стверджувати про тенденцію відмови держави від використання стимулюючого складника регулюючої функції податків.

Загальновідомо, що співвідношення у характері податку обмежуючої та стимулюючої складових призводить до протилежних результатів його впливу на поведінку учасників податкових відносин. Податки здатні виступати позитивним засобом, стимулюючи діяльність, яка має цінність для суспільства у відповідний момент, одночасно стримуючи інші. Одночасно, коли ці платежі стримують одні дії, що призводить до стимулювання інших, що не мають суспільної цінності або взагалі є некорисними, слід говорити про здатність податків виступати негативним регулюючим засобом.

Податки є визначальним фактором у розвитку виробництва. Їхній двоїтий вплив на виробництво проявляється в тому, що, з одного боку, спрямування платником певної частини своїх доходів у формі податкових платежів зменшує його фінансові, у т. ч. й інвестиційні, можливості, і, таким чином, стримує розвиток виробництва. У той же час податки здатні виступати стимулюючим фактом у розвитку виробництва [5]. Як зазначає М. П. Кучерявенко, дотримання законодавчо визначених принципів оподаткування створює гарантії для економічної активності платників податків. Збільшення обсягів господарської діяльності призводить до зростання бази оподаткування та первинних доходів платників податків [2].

Однак стимулююча складова оподаткування спрацьовує тільки тоді, коли держава прогарантує платникові, що вона не заявить про свої права на весь його прибуток (доход), отриманий за результатами скорочення витрат виробництва. В протилежному випадку платник не буде зацікавлений у збільшенні продуктивності праці та розширенні виробництва.

Як слушно відзначає В. С. Загорський, «оподаткування не повинне створювати перешкоди для економічного зростання, більш того – воно покликане сприяти йому» [6, с. 181].

У літературі стимул розглядається як спонування до діяльності, спонукальний поштовх, умова до розвитку чого-небудь. Спричинення такої активності відбувається через конкретні інтереси конкретних суб'єктів. Інтерес перетворюється в інтенсивний каталізатор людської діяльності лише тоді, коли існує реальна можливість його задоволення. Коли у суб'єкта є вибір між декількома варіантами поведінки, його інтерес спрямується на більш корисний для нього варіант.

З огляду на податкові відносини зазначимо, що збільшення обсягів господарської діяльності призводить до розширення бази оподаткування. Однак стимулювання з боку держави спрацює тоді, коли вона прогарантує платникові, що не заявить про свої права на весь його прибуток, отриманий за результа-

тами скорочення витрат виробництва. В протилежному випадку платник не буде зацікавлений у збільшенні продуктивності праці та розширенні виробництва.

Говорячи про стимулювання учасників податкових відносин, ми завжди маємо на увазі правові стимули. Інші стимули не здатні вплинути на інтереси суб'єктів відносин, які поза межами правової форми не існують. Найбільш вдале формулювання категорії «правовий стимул» дав В. М. Ведяхін: «правові норми, що заохочують потрібні для суспільства, держави в даний момент суспільні відносини, норми, що стимулюють як звичайну, так і підвищену правомірну діяльність людей та її результати» [7, с. 51].

Загальні ознаки, притаманні правовим стимулам, виокремив А. В. Малько [8, с. 60]. Вони полягають у такому:

1) пов'язані зі сприятливими умовами для реалізації власних інтересів суб'єкта, оскільки полягають в обіцянці або наданні цінностей, а іноді в скасуванні або зниженні міри втрати цінностей;

2) інформують про розширення об'єму можливостей, свободи, оскільки формами прояву правових стимулів виступають суб'єктивні права, законні інтереси, пільги, привілеї, імунітети, надбавки, доплати, компенсації, заохочення, рекомендації;

3) виражають позитивну правову мотивацію;

4) спрямовані на упорядковану зміну суспільних відносин, виконують функцію розвитку соціальних зв'язків;

5) передбачають підвищення позитивної активності.

Потреба у використанні правових стимулів пов'язана з тим, що у держави на певних етапах розвитку виникають ті чи інші потреби, які формують її цінності. Для їх збереження або розвитку запускається механізм активізації соціально-корисної поведінки учасників у межах відповідних відносин. Такий механізм приводиться у дію за допомогою права шляхом запровадження відповідних правових стимулів. Відповідно, від особливостей конкретних відносин буде залежати й особливість механізму правового стимулювання.

Відзначимо, що в науці відсутнє загальноприйняте формулювання поняття «податкове стимулювання». У зв'язку з цим не розроблено й універсальної класифікації інструментів податкового стимулювання, що заважає належній віддачі від дії податкових важелів.

Перш ніж вирішити завдання з формулювання поняття податкового стимулювання, виокремимо основні характерні риси даного явища.

Специфіка податкового стимулювання проявляється в такому.

1. Таке стимулювання здійснюється у формі податкових відносин. Характерні ознаки останніх проявляються в тому, що: а) виникають і розвиваються в такій визначальній для держави сфері діяльності, як податкова, у процесі якої відбувається формування публічних фондів коштів у формі податкових платежів; б) мають грошовий характер, оскільки за допомогою виконання податкового обов'язку платник податків передає у власність держави певну частину своєї власності в грошовій формі; в) характеризуються юридичною нерівністю сторін, однією з яких виступає держава або уповноважений нею орган, наділений владними повноваженнями; г) підстави виникнення, зміни і припинення яких визначаються виключно імперативно; д) існують тільки в правовій формі.

2. Об'єктом податкового стимулювання виступають відносини, що визнані державою важливими для соціально-економічного розвитку та у зв'язку з цим потребують активізації поведінки платника податків, який одночасно виступає учасником таких відносин.

За своїм функціональним призначенням податкові відносини, які покликані забезпечити стимулювання, мають сприяти позитивній для держави активізації дій платників податків як учасників певних економічних відносин, забезпечити їх стабільність, стійкість та гарантованість розвитку.

3. Податкове стимулювання має непрямий характер. Як зазначається в науковій літературі, держава може застосовувати як прямі (бюджетне фінансування), так і непрямі (оподаткування) інструменти державного регулювання економічного розвитку. При оподаткуванні зобов'язана сторона не отримує будь-які фінансові ресурси, які є в розпорядженні держави. Остання створює суб'єкту, обтяженому податковим обов'язком, сприятливі умови для реалізації його обов'язків або звільняє від останніх.

Зауважимо, що, не виключаючи прямого регулювання, вчені майже одностайно віддають пріоритет заходам податкового характеру, які мають більш широке коло дії та краще узгоджуються з правилами ринку.

4. Податкове стимулювання має як майновий, так і немайновий характер. Майновий характер податкового стимулювання обумовлений тим, що традиційно податкові правовідносини, у рамках яких відбувається засноване на податково-правовій нормі відчуження приватним суб'єктом у грошовій формі певної частки його власності на користь формування державної власності, розглядалися як майнові. При реалізації платниками обов'язків з обчислення податків, податкової звітності, створення належних умов для проведення податкового контролю та інших, які

безпосередньо не регулюють надходження коштів «від платників податків до відповідних централізованих фондів у формі податкових платежів», а забезпечують належну реалізацію власне податкового обов'язку, майновий елемент фактично витісняється немайновим.

У той же час у податковому стимулюванні немайновий складник, що має підлегле значення, невіддільний від майнового. Ця обставина зумовлена кінцевою майновою метою даного явища: забезпечити формування бюджетів різних рівнів коштами у формі податкових платежів.

5. Податкове стимулювання має властивість забезпечити необхідний результат як у довгостроковій, так і короткостроковій перспективах. У першому випадку результат стимулюючого впливу досягається у періоді, відмінному від того, у якому він застосований для регулювання (наприклад, встановлення пільг для реалізації інвестиційних проектів). У другому – результат є поточним, нерозривним від періоду, в якому платника піддано стимулюючому впливу (наприклад, зміна переліку видів діяльності, які звільняються від оподаткування).

6. Метою податкового стимулювання може виступати як здійснення звичайної (трудова діяльність), так і підвищеної правомірної діяльності платника (інвестиційна діяльність).

7. Стимулювання інтересів платників здійснюється певними правовими засобами.

До теперішнього часу єдиної позиції щодо класифікації засобів податкового стимулювання не вироблено.

Податкове законодавство не містить відповіді на питання, що є податковим стимулом та які явища охоплюються цим поняттям. Аналіз положень Податкового кодексу України дозволяє виокремити такі категорії, які наділені ознаками податкового стимулу. Це: спеціальний податковий режим (ст. 11), усунення подвійного оподаткування (ст. 13), податкова пільга (ст. 30), перенесення встановленого податковим законодавством строку сплати податку та збору або його частини на більш пізній строк (ст. 32).

Науковці визнають, а практики доводять, що найпоширенішими стимулюючими засобами, закріпленими в ПКУ, є податкові пільги та спеціальні податкові режими.

Законодавство, що регламентує інші, ніж податкові, відносини, визначає такі податково-правові стимули, як: «податкова пільга», «звільнення від оподаткування частини прибутку», «звільнення від податків», «диференціювання податкових ставок», «пільгове оподаткування», «податкова преференція»,

«пільгова податкова умова», «прискорена амортизація основних фондів», «інвестиційно-інноваційний податковий кредит», «збільшення строку погашення податкового векселя» тощо.

Щодо наукових досліджень, то у роботах вчених-юристів правові питання податкових стимулів висвітлені поки що недостатньо. Існують дослідження правової регламентації лише окремих інструментів податкового стимулювання (податкові пільги, податкові режими). Більшість таких досліджень проведено до набрання чинності Податковим кодексом України.

Представниками економічної наукової думки стимулюючий інструментарій визначається, переважно, стосовно певних, найбільш суспільно запитуваних видів діяльності – сфери малого підприємництва, інвестиційної та інноваційної діяльності.

Зокрема, серед засобів податкової підтримки розвитку малого бізнесу вирізняються податкові канікули, зменшення ставок податку на прибуток, спеціальний порядок нарахування амортизації, пільги щодо методу податкового обліку, збільшена тривалість податкових періодів, податкові знижки, податковий кредит, спрощення порядку оподаткування та звітності. До засобів податкового стимулювання інноваційно-інвестиційних процесів віднесено податкові канікули (звільнення від оподаткування на певний період прибутку, отриманого від реалізації інноваційних проектів; звільнення від оподаткування на певний період прибутку, отриманого інноваційним підприємством), зменшення ставок податку на прибуток (зменшення ставок оподаткування інноваційних організацій; зменшення ставок оподаткування прибутку від реалізації інноваційного проекту), зменшення оподаткування прибутку на вартість приладів та обладнання, що передається вищим навчальним закладам, НДІ та іншим інноваційним організаціям, пільгове оподаткування дивідендів, отриманих за акціями інноваційних організацій, пільгове оподаткування прибутку, отриманого в результаті патентів, ліцензій, ноу-хау та інших нематеріальних активів, що відносяться до інтелектуальної власності, відстрочка сплати податку на прибуток, зменшення оподатковуваного прибутку (на суму інноваційних резервів); прискорена амортизація; на суму інноваційних витрат (податкова знижка); зменшення суми податку на прибуток, що підлягає сплаті, на суму інноваційних витрат (податковий кредит).

Визначившись з ознаками податкового стимулювання, надамо визначення цій категорії.

Зроблені висновки дозволяють запропонувати таке формулювання поняття «податкове стимулювання». Податкове стимулювання – це врегульоване нормами податкового права звільнення зобо-

в'язаного суб'єкта від податкових обов'язків, зменшення їх обсягів, а також розширення його можливостей по реалізації податкових прав, що надаються за умови вчинення дій, в результатах яких заінтересована держава.

Висновки. Порівняльний аналіз положень Закону України «Про систему оподаткування» та Податкового кодексу України показує, що держава відмовляється від використання стимулюючого складника регулюючої функції податків.

Податкове стимулювання як врегульоване нормами податкового права звільнення зобов'язаного суб'єкта від податкових обов'язків, зменшення їх обсягів, а також розширення його можливостей з реалізації податкових прав, що надаються за умови вчинення дій, в результатах яких заінтересована держава, має як загальні, притаманні правовим стиму-

лам, ознаки, так і специфічні риси. До останніх належать такі: 1) податкове стимулювання здійснюється у формі податкових відносин; 2) має свій об'єкт; 3) має непрямий характер; 4) у податковому стимулюванні вирізняється майновий та немайновий складник; 5) здатне забезпечити результат як у довгостроковій, так і у короткостроковій перспективі; 6) метою такого стимулювання може виступати як здійснення звичайної, так і підвищеної правомірної діяльності платника; 7) здійснюється певними правовими засобами.

Підхід як науковців, так і самого законодавця до визначення засобів податкового стимулювання різняться.

У подальшому вбачається перспективним провести дослідження засобів податкового стимулювання.

ЛІТЕРАТУРА

1. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування : монографія / за заг. ред. проф. Ю. Б. Іванова. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2007. – 448 с.
2. Кучерявенко Н. П. Основы налогового права : учеб. пособие / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2003. – 384 с.
3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. №2755-VI // Голос України. – 2010. – №229–230.
4. Про систему оподаткування : Закон України № 1251-ХІІ від 25.06.1991 // Відом. Верхов. Ради України. – 1991. – №39. – Ст. 510.
5. Государственное регулирование экономики / под ред. И. И. Столярова. – М. : Дело, 2001. – 280 с.
6. Загорський В. С. Бюджетно-податкова система України. Теорія і практика : монографія / В. С. Загорський. – Ірпінь : Нац. акад. ДПС України, 2006. – 304 с.
7. Ведяхин В. М. Правовые стимулы: понятия, виды / В. М. Ведяхин // Правоведение. – 1992. – № 1. – С. 50–55.
8. Малько А. В. Стимулы и ограничения в праве / А. В. Малько. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрист, 2004. – 250 с.

REFERENCES

1. *Problemy rozvytku podatkovoi polityky ta opodatkovannia* (Problems of Tax Policy and Taxation): Monohrafiia, za zah. red. prof. Yu. B. Ivanova, Kh., VD «INZhEK», 2007, 448 p.
2. Kucheryavenko N. P. *Osnovy nalohovoho prava* (Basis of Tax Law), Ucheb. Posobyie, Pod. red. N. P. Kucheriavenko, Kharkov, Lehas, 2003, 384 p.
3. Podatkovyi kodeks Ukrainy (Tax Code of Ukraine) vid 2 hrudnia 2010 No 2755-VI, *Holos Ukrainy*, 2010, No 229–230.
4. Pro systemu opodatkovannia (The Tax System), Zakon Ukrainy No 1251-KhII vid 25.06.91, *Vidom. Verkhov. Rady Ukrainy*, 1991, No 3 9, St. 510.
5. *Gosudarstvennoe regulirovanie ekonomiki* (State Regulation of Economy), Pod. red. I. I. Stolyarova, M., Delo, 2001, 280 p.
6. Zahorskyi V. S. *Biudzhetno-podatкова systema Ukrainy. Teoriia i praktyka* (Budget and Tax System of Ukraine. Theory and Practice), Monohrafiia, Irpin, Nats. akad. DPS Ukrainy, 2006, 304 p.
7. Vedyahin V. M. Pravovyie stimulyi: ponyatiya, vidyi (Legal Incentives: Concepts, Types), *Pravovedenie*, 1992, No 1, pp. 50–55.
8. Malko A. V. *Stimulyi i ogranicheniya v prave* (Incentives and Restrictions in the Law), 2-e izd., pererab. i dop., M., Yurist', 2004, 250 p.

Д. М. РЕВА

кандидат юридических наук, старший научный сотрудник НИИ правового обеспечения
инновационного развития НАПрН Украины

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ НАЛОГОВОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ

В статье проанализирована проблема стимулирования участников налоговых отношений в Украине. Выделена специфика налогового стимулирования, сформулировано понятие данной категории. На основании сравнения положений действующего законодательства Украины дана общая характеристика состояния урегулирования стимулирования участникам налоговых отношений.

Ключевые слова: функции налога, правовые стимулы, налоговое стимулирование.

D. M. REVA

Candidate of Legal Sciences, Senior Researcher of the Scientific and Research Institute of Providing Legal Framework for the Innovative Development of National Academy of Law Sciences of Ukraine

CURRENT ISSUES OF TAX INCENTIVES

Problem setting. The problem of incentive of useful for society behavior is one of the most important fundamental problem from theoretical and practical point of view. This problem studied by economy, law science, sociology and psychology.

This article analyzes the problem of balancing between tax limitations and tax incentives, stated differently – between restrictive and stimulating components of tax nature. At present time, the state is interested in intensification of economic entities' behavior. As bearers of tax duties, they are able to meet its needs for financial resources.

Analysis of recent research and publications. Most studies in the chosen subject were conducted before the enactment of the Tax Code of Ukraine. Such economists as V. S. Zagorski, Yu. B. Ivanov, M. O. Kizim, A. V. Mikhaylovska and such lawyers as K. V. Andriyevskyy, D. V. Vinnitsa, L. K. Voronov, M. P. Kucheryavenko, S. G. Pepeliaev and N. I. Hymicheva studied abovementioned issue.

Target of research. The subject of research are the rules of financial and tax law regulating legal relations in the field of taxation (General and special) on the territory of Ukraine.

Article's main body. Tax incentives have both general characteristics and specific features. The latter include: 1) tax incentive conducted in the form of tax relations; 2) has its object; 3) is indirect; 4) tax incentives distinguished property and non-property element; 5) tax incentive is capable to provide the long term and the short term results; 6) the aim of such incentives is to carrying out usual and heightened legitimate activities of taxpayer; 7) conducting by legal means.

Conclusions and prospects for the development. Tax incentive is an obliged subjects' acquittance from tax obligations or reducing its scope; and subjects' capacity expanding of the tax rights enforcement, such rights entitle for the actions that are concerned to the state. The approaches to determine the means of tax incentives are different on the both parts: scientists and legislators. Further researches of tax incentive means have potential. For today, this issue has no consensus solution.

Key words: tax functions, law incentives, tax incentives.