

УДК 346.5

Олена Зельдіна,

докт. юрид. наук, професор,
завідувач сектору проблем реалізації господарського законодавства
Інституту економіко-правових досліджень
Національної академії наук України

Віктор Гришко,

провідний юрист
Інституту економіко-правових досліджень
Національної академії наук України

ПОДАТКОВІ СТИМУЛИ ЯК СКЛАДНИК СПРАВЕДЛИВОГО ОПОДАТКУВАННЯ

У статті зазначено, що принцип справедливого оподаткування суб'єктів господарювання повинен включати низку складників, серед яких – застосування податкових стимулів для підвищення інвестиційної активності суб'єктів підприємницької діяльності. Для підвищення інвестиційної привабливості й вирішення економічних проблем, які існують в Україні, автори пропонують передбачити диференційовану систему податкових стимулів, що повинні збільшити надходження інвестиційного капіталу в економіку України та забезпечити баланс публічних і приватних інтересів.

Ключові слова: принцип справедливого оподаткування, податкові стимули, інвестиційна активність, суб'єкти підприємницької діяльності, публічні та приватні інтереси.

Постановка проблеми. У січні-березні 2017 р. Україна залучила 392,9 млн дол. США прямих іноземних інвестицій. Це майже втричі менше, ніж за аналогічний період 2016 р., коли в Україну надійшов понад один мільярд доларів США іноземних інвестицій. Цього року найбільші обсяги інвестицій надійшли до установ та організацій, що займаються фінансовою і страховою діяльністю – 192,6 млн дол. США, підприємств промисловості – 71,3 млн дол. США, оптової та роздрібною торгівлі, а також ремонту [1]. Це свідчить про актуальність питання щодо покращення інвестиційного іміджу України, що дасть змогу збільшити інвестиційні надходження до економіки України.

Істотний вплив на інвестиційну привабливість держави спричиняє податкова політика. Податкова політика багатогранна, є одним із напрямів економічної політики держави. Проте сьогодні податкова політика України не забезпечує сталого економічного зростання й характеризується передусім фіскальною спрямованістю, що не дає змоги створити сприятливий інвестиційний імідж України. Разом із цим нормативно-правові акти, які регулюють питання оподаткування інвестиційної діяльності в Україні, залишаються складними, нестабільними, суперечливими, що негативно позначається на діяльності підприємницьких структур, знижує привабливість національної економіки для інвесторів. «Завдання податкового механізму залучення іноземних інвестицій – забезпечення стабільного розвитку економіки країни в довгостроковій перспективі. Зі свого боку, неефективна податкова політика держави та несприятливий інвестиційний клімат призводять до розбалансування економіки внаслідок порушення економічних інтересів основних макро-

економічних суб'єктів у світі, а тому стабільний розвиток економіки країни в довгостроковій перспективі неможливий. Цю ситуацію сьогодні простежуємо в Україні» [2, с. 80].

Зазначене свідчить про доцільність забезпечення податкової політики, яка дасть можливість збалансувати інтереси держави та інвесторів, що можливо шляхом запровадження принципу справедливості оподаткування. «Категорія справедливості як складне й багатогранне явище, будучи універсальним, фактично є загальним критерієм цінностей» [3, с. 24].

Питання щодо справедливості оподаткування розглядалось науковцями та практиками в різні часи, зокрема А. Смітом, Ж.-Ж. Руссо, Е. Ліндаль, А. Пігу, І.І. Кучеровим, М.М. Алексєєнком, В.В. Баліцькою, Є.С. Подаковим та ін. Проте дослідження податкових стимулів як складника справедливого оподаткування відсутні в науковій літературі.

Мета статті – за допомогою теоретичних напрацювань, законодавства України дослідити податкові стимули як складник справедливого оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Насамперед необхідно з'ясувати, що включає в себе поняття «справедливість». У Великому тлумачному словнику сучасної української мови зазначено, що справедливість – це «об'єктивне, неупереджене ставлення до кого, чого-небудь» [4, с. 1376]. Із погляду філософії справедливість – це «моральна свідомість, що характеризує міру впливу та вимоги прав і благ особистостей або соціальної спільноти, міру вимогливості до особи, правомірність оцінювання економічних, політичних, правових явищ дійсності і вчинків людей» [5, с. 13]. «Справедливість – одна з

основних засад права, є вирішальною у визначенні його як регулятора суспільних відносин, одним із загальнолюдських вимірів права. Елементи права, зокрема розмірність, рівність, мораль, об'єднуються якістю, що відповідає ідеології справедливості, ідеї права, яка значною мірою дістала відображення в Конституції України» [6].

Економічні принципи оподаткування, які сформульовані А. Смітом у праці «Дослідження про природу і причини багатства народів», у другій половині XVIII століття стали основою для розроблення системи правових принципів у сфері податкових відносин. А. Сміт уважав, що «піддані (громадяни) зобов'язані брати участь у підтримці своєї держави згідно зі своїми матеріальними засобами, тобто відповідно до тих доходів, які кожен отримує під охороною держави, він стверджував, що принципу справедливості відповідає пропорційне оподаткування, коли особи з різними доходами вносять до бюджету однакову частку своїх доходів» [7].

А. Пігу зазначав, що «оподаткування, яке відповідає принципу найменшої шкоди, завжди й неминуче відповідає також і принципу рівної шкоди для однакових осіб, які знаходяться в однаковому становищі» [8, с. 45].

У 1919 році шведський економіст Ерік Ліндаль (Lindahl) у роботі «Справедливість оподаткування» запропонував принцип, згідно з яким частка індивіда у фінансуванні суспільного блага (інтерпретована як «податкова ціна» граничної одиниці суспільного блага) повинна точно відповідати граничній вигоді суспільного блага для цього індивіда. У його моделі «добровільного обміну» рівновага досягається за умови, коли і ставка податку, й обсяг частини суспільного блага стають об'єктом переговорів [9, с. 495].

Принцип соціальної справедливості закріплено в конституціях і податкових законах багатьох країн, наприклад, у ст. 31 Конституції Іспанії зазначається: «Кожен бере участь у фінансуванні суспільних витрат згідно зі своїми економічними можливостями за допомогою справедливої податкової системи, заснованої на принципах рівності і прогресивного оподаткування, яка ні в якому разі не повинна передбачати конфіскацію»; у ст. 53 Конституції Італії сказано: «Усі зобов'язані брати участь у державних витратах згідно зі своєю платоспроможністю»; у ст. 58 Конституції Республіки Молдова зазначено: «Податкова система, передбачена законом, повинна забезпечувати справедливий розподіл податкового тягаря» [10].

Принцип справедливості оподаткування відображено й у законодавстві України. У ст. 3 Закону України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 (втратив силу) запроваджено принцип соціальної справедливості оподаткування, який визначався як «забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обгрунтованого

неоподаткованого мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи» [11]. Сьогодні принципи, на яких ґрунтуються податкове законодавство України, закріплює ст. 4 Податкового кодексу України (далі – ПК). Пп. 4.1.6 ст. 4 ПК передбачає такий принцип, як соціальна справедливість, тобто установлення податків і зборів відповідно до платоспроможності платників податків. Якщо в податковому законодавстві, яке діяло до 2010 року, в основі принципу справедливості було покладено «дохід», то в чинним законодавстві України – це «платоспроможність». В.В. Баліцька зазначає, що встановити податки, збори та їх ставки залежно від платоспроможності окремих платників податків досить проблематично. Так, різний економічний стан платників податків не може слугувати підставою для об'єктивної диференціації ставок податків залежно від їхньої потенційної платоспроможності. Це цілком об'єктивно впливає з асиметричності інформації та постійної зміни платоспроможності суб'єктів економіки в результаті руху грошових потоків і виконання всіх зобов'язань під час ведення господарської діяльності [12, с. 36–37.] Тому пропонується «деталізувати сферу дії цього принципу в частині забезпечення соціальної справедливості окремо щодо фізичних і юридичних осіб» [12, с. 37.] Розвиваючи цю пропозицію, доцільно зазначити, що більш правильним буде говорити окремо про справедливість щодо суб'єктів господарювання (юридичних осіб і фізичних осіб, що здійснюють підприємницьку діяльність) і фізичних осіб, які не здійснюють підприємницьку діяльність.

Деякі автори зазначають, що з юридичного погляду «справедливою є та податкова політика, яка забезпечує загальний характер оподаткування й рівність усіх платників податків перед законом, тобто їх зрівнювання в правах, обов'язках і відповідальності за порушення податкового законодавства. Фактично ця вимога означає заборону на дискримінацію оподаткування громадян за расовими, національними, політичними, майновими та інших ознаками» [13, с. 81]. Проте зазначена точка зору є спірною, так як «рівність усіх платників перед законом» є окремим принципом оподаткування. Так, пп. 4.1.2 ст. 4 ПК розкриває принцип рівності всіх платників перед законом, недопущення будь-яких виявів податкової дискримінації як забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної належності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу. Отже, можна констатувати, що принцип справедливого оподаткування не є синонімом принципу рівності платників перед законом, а тому законодавець під справедливістю оподаткування має на увазі дещо інше.

В умовах економічної нестабільності України та необхідності залучення інвестицій

для розвитку економіки України саме принцип справедливого оподаткування має стати основою для покращення інвестиційного іміджу України. Проте мова повинна йти не про принцип соціальної справедливості, який доцільно застосовувати до фізичних осіб, а про принцип справедливого оподаткування господарської діяльності, завдяки якому в Україні буде створено баланс інтересів публічних (державних, громадських) і приватних (інвесторів). «Підвищення ефективності й конкурентоспроможності національної економіки багато в чому залежить від підвищення рівня справедливості в економічних відносинах» [14, с. 135].

Принцип справедливого оподаткування суб'єктів господарювання повинен включати низку складників, які системно взаємопов'язані між собою та забезпечують баланс публічних і приватних інтересів, а саме:

1. Економічна обґрунтованість податків і зборів. Нині відсутнє економічне обґрунтування запропонованих законодавцем норм права, а тому не узгоджені реальні можливості економіки України. Держава не повинна встановлювати систему оподаткування керуючись мотивами досягнення відповідних показників надходжень до бюджету. Принцип справедливості оподаткування повинен забезпечувати економічну обґрунтованість податкових платежів.

2. Збалансованість податкового навантаження з матеріальними можливостями платників податків. Законодавець пропонує різні крайності, то встановлюються надмірно високі ставки податків, то зовсім мінімальні. Надмірне податкове навантаження негативно позначається на податкових надходженнях до бюджету, оскільки платники податків намагаються приховувати від оподаткування свої доходи або виводять їх у юрисдикції з меншим податковим навантаженням. Проте низьке податкове навантаження також негативно відображається на бюджетних надходженнях. І в тому, й в другому випадку відсутній баланс публічно-правових і приватноправових інтересів, а це призводить до негативних економічних наслідків. Тому потрібно збалансувати податкове навантаження, що передбачено податковим законодавством України, та матеріальні можливості суб'єктів підприємства.

3. Закріплення рівності всіх форм власності. Стаття 13 Конституції України забезпечує захист прав усіх суб'єктів права власності й господарювання, визнає, що всі суб'єкти права власності рівні перед законом. За радянським законодавством, пріоритет надавався державній власності, тому встановлювалася різна податкова політика залежно від форми власності платника податків. Цей підхід змінено в умовах ринкової економіки.

4. Недопущення подвійного оподаткування. Подвійне оподаткування виникає в суб'єктів іноземного інвестування, так як отримані ними доходи можуть двічі обкла-

датися податком – як на території держави отримання доходів, так і на території держави, резидентами якої вони є. Вирішується ця проблема за допомогою міжнародних угод про усунення подвійного оподаткування.

5. Застосування податкових стимулів для підвищення інвестиційної активності суб'єктів підприємницької діяльності.

Особливу увагу потрібно приділити такому складникові принципу справедливого оподаткування, як застосування податкових стимулів для підвищення інвестиційної активності суб'єктів підприємницької діяльності. Це питання є спірним серед науковців і складним, тому потребує всебічного аналізу.

Справедливість оподаткування повинна базуватися на основі гармонійного поєднання фінансових інтересів держави, суспільства і платників податків. Податковий стимул має чітке спрямування – заохочування інвестицій, що відповідає інтересам держави, суспільства, а тому є справедливим для держави. Є ще одна грань, а саме: чи є податкові стимули справедливими щодо інших суб'єктів господарювання, які не здійснюють інвестиції в економіку України. Доцільно зазначити, що в разі залучення інвестицій в економіку України це позитивно позначиться на економіці України загалом, а тому всі суб'єкти господарювання зможуть скористатися цими добутками. Зазначене свідчить, що й для інших суб'єктів господарювання, які не пов'язані з інвестиційною діяльністю, справедливим буде пільговий податковий режим щодо інвесторів.

Натепер держава повинна знайти, з одного боку, ефективні податкові стимули для інвесторів, а з іншого боку, ці податкові стимули повинні бути справедливими для суспільства. Варто забезпечити, аби податки виконували всі властиві їм функції, у тому числі стимулювальну. Податки мають стимулювати інвесторів укладати кошти в ті галузі економіки, які потребують державної підтримки. Це дасть змогу розвивати такі галузі економіки та зменшити тягар на державний і місцевий бюджети. «Податкове регулювання інвестиційної діяльності забезпечує спрямування інвестицій у пріоритетні сфери економіки встановленням відповідних податкових ставок та податкових пільг» [15, с. 192].

Інвестори прагнуть вкладати кошти в підприємства, які розміщені на території великих промислових місць. Малі місця залишаються інвестиційно непривабливими, потенційні інвестори не бажають вкладати кошти в їх розвиток. Тому завдання держави – запропонувати інвестору такі стимули, які б могли компенсувати проблеми й незручності, що пов'язані з інвестиціями в малі місця. Це дасть змогу за рахунок інвесторів вирішити проблеми, які стоять перед державою, суспільством.

Причому стимули потрібно надавати інвесторам на чітко визначений час, який дасть інвестору можливість запустити виробництво

й вирішити інші проблеми, пов'язані з початком інвестиційної діяльності.

Дослідження демонструє, що для підвищення інвестиційної привабливості й вирішення економічних проблем, які існують в Україні, потрібно передбачити диференційовану систему податкових стимулів, використовуючи міжнародний досвід, адаптуючи його до специфіки української економіки, що призведе до поступового збільшення надходжень інвестиційного капіталу в економіку України. Відтак на рівень інвестиційної активності в Україні прямо впливають податкові стимули для інвесторів. Основними податковими стимулами для залучення інвестицій в економіку України можуть стати інвестиційні податкові кредити, диференційовані ставки з податку на прибуток, ПДВ залежно від галузей економіки, пільги в разі реінвестування прибутку, преференції з амортизації для суб'єктів господарювання, які використовують нові технології, спрощення податкової звітності для інвесторів. Ці податкові стимули допоможуть забезпечити інвестиційну привабливість і збільшити надходження до економіки України.

Висновки

Підводячи підсумки, доцільно зазначити таке:

1. Принцип соціальної справедливості, який передбачено податковим законодавством України, доцільно застосовувати до фізичних осіб, а в господарській діяльності є сенс передбачити принцип справедливого оподаткування господарської діяльності, завдяки якому є можливість збалансувати публічні (державні, громадські) та приватні (інвесторів) інтереси.

2. Принцип справедливого оподаткування суб'єктів господарювання повинен включати низку складників, серед яких – застосування податкових стимулів для підвищення інвестиційної активності суб'єктів підприємницької діяльності. Необхідно зазначити, що норми щодо стимулювання інвесторів повинні відповідати інтересам держави, а також урахувати інтереси інвесторів. Потрібно запровадити таку систему оподаткування, яка б не стримувала інвестиційну активність, а, навпаки, мала стимули для інвесторів у тих галузях економіки й на тих територіях, де це потрібно державі.

3. Для підвищення інвестиційної привабливості й вирішення економічних проблем, які існують в Україні, потрібно передбачити диференційовану систему податкових стимулів, що призведе до поступового збільшення надходжень інвестиційного капіталу в економіку України. Основними податковими стимулами для залучення інвестицій в економіку України можуть стати інвестиційні податкові кредити, диференційовані ставки з податку на прибуток, ПДВ залежно від галузей економіки, пільги в разі реінвестування прибутку, преференції з амортизації для суб'єктів господарювання, які використовують нові технології, спрощення податкової звітності для інвесторів.

Список використаних джерел:

1. 2/3 прямих іноземних інвестицій в Україну у першому кварталі 2017 надійшли з офшорів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://lb.ua/blog/numeral/370403_23_pryamih_inozemnih_investitsiy.htm.

2. Івашко О. Податкове стимулювання залучення іноземних інвестицій в економіку України в умовах фінансової нестабільності / О. Івашко, І. Цимбалюк // Економічний часопис Східноєвропейського національного університету ім. Лесі Українки. – 2016. – № 1. – С. 80–85.

3. Кучеров И.И. Справедливость налогообложения и ее составляющие (правовой аспект) / И.И. Кучеров // Финансовое право. – 2009. – № 4. – С. 24–28.

4. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і головн. ред. В.Т. Бусел. – К ; Ірпінь : Перун, 2001. – 1440 с.

5. Бербешикина З.А. Справедливость как социально философская категория / З.А. Бербешикина. – М. : Мысль, 1993. – 203 с.

6. Рішення Конституційного Суду України від 24 березня 2005 року № 2'рп/2005 у справі за конституційним поданням 48 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень пункту 1.17 статті 1, статті 8 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (справа про податкову заставу) // Офіційний вісник України. – 2005. – № 13. – Ст. 674.

7. Алексєєнко М. Погляд на розвиток вчення про податок у економістів А. Сміта, Ж.-Б. Сея, Рікардо, Сімонді та Д.-С. Мілля / М. Олексєєнко. – Х., 1870. – 234 с.

8. Pigou A.C. A Study in Public Finance / A.C. Pigou. – London : Macmillan and Co., Limited, 1949. – 348 p. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.questia.com/library/4006398/a-study-in-public-finance>.

9. Чухно А.А. Сучасні економічні теорії : [підручник] / А.А. Чухно, П.І. Юхименко, П.М. Леоненко ; за ред. А.А. Чухна. – К. : Знання, 2007. – 878 с.

10. Барабаш О.О. Загальна характеристика принципу соціальної справедливості в податковому праві / О.О. Барабаш, Р.В. Джох [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.peritus.com.ua/pryntsup-sotsialnoji-spravedlyvosti/>.

11. Про систему оподаткування : Закон України від 25.06.1991 // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.

12. Баліцька В.В. Соціальна справедливість оподаткування крізь призму платоспроможності суб'єктів економіки України / В.В. Баліцька // Фінанси України. – 2011. – № 9. – С. 33–44.

13. Налоговая политика. Теория и практика : [учебник] / [И.А. Майбууров и др.] ; под ред. И.А. Майбуурова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 519 с.

14. Петросян Д.С. О социальной справедливости в экономических отношениях / Д.С. Петросян // Общество и экономика. – 2005. – № 9. – С. 135–154.

15. Подаков Є.С. Сучасні аспекти податкового регулювання інвестиційної активності / Є.С. Подаков // Вісник ЖДТУ. – 2016. – № 1 (75). – С. 191–196.

В статті указано, що принцип справедливого налогообложення суб'єктів господарювання повинен включати ряд складових, серед яких – застосування податкових стимулів для підвищення інвестиційної активності суб'єктів підприємницької діяльності. Для підвищення інвестиційної привабливості та вирішення економічних проблем, що існують в Україні, автори пропонують передбачити диференційовану систему податкових стимулів, які повинні збільшити надходження інвестиційного капіталу в економіку України та забезпечити баланс публичних і приватних інтересів.

Ключевые слова: принцип справедливого налогообложення, податкові стимули, інвестиційна активність, суб'єкти підприємницької діяльності, публичні та приватні інтереси.

The article pointed out that the principle of fair taxation of business entities should include a number of components, including the use of tax incentives for increasing investment activity of business entities. To increase investment attractiveness and solve economic problems existing in Ukraine, the author's proposes to provide for a differentiated system of tax incentives, which should increase the inflow of investment capital into the economy of Ukraine and ensure a balance of public and private interests.

Key words: principle of fair taxation, tax incentives, investment activity, business entities, public and private interests.

