



УДК 347.73

*Лісняк Владислав Ігорович,
здобувач кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого*

РЕАЛІЗАЦІЯ СТИМУЛЮЮЧОЇ ФУНКЦІЇ ПОДАТКУ У ПРАВОВІЙ ФОРМІ ДИФЕРЕНЦІАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ СТАВКИ

Досліджено диференціацію податкових ставок як правову форму реалізації стимулюючої функції податку. Розглянуто механізми пропорційного, прогресивного та регресивного оподаткування, виявлено їх вплив на податкове стимулювання. Визначені особливості стимулюючої дії податку при одночасній наявності у податковому механізмі податкового тарифу та податкових пільг.

Ключові слова: *стимулююча функція податку, правова форма реалізації стимулюючої функції податку, диференційовані податкові ставки, податковий тариф.*

Постановка проблеми. Справляння податків виступає одним із центральних елементів фінансової політики будь-яких держав. При цьому на податкові надходження приходиться переважна частина у загальному обсязі усіх доходів централізованих грошових фондів публічних територіальних утворень. Однак сучасне уявлення про склад функцій податку не зводиться лише до наявності одної фіскальної функції податків і з метою забезпечення економічної безпеки держави, сталого соціально-економічного розвитку на обов'язкові податкові платежі покладається ще одна принципово важлива функція податків – стимулююча.

Аналіз останніх досліджень публікацій. Методологічну основу нашого дослідження склали наукові праці таких вітчизняних та іноземних дослідників, як М. Алле, І. Кучерова, Н. Кучерявенька, С. Суррея та ін.

Постановка завдання. Мета дослідження полягає у розкритті змісту стимулюючої функції податку у правовій формі диференціації податкової ставки.

Вклад основного матеріалу дослідження. Стимулююча функція є цілком самостійною та самодостатньою функцією податків, яка існує поряд із їх фіскальною, регулюючою та контрольною функціями. Загалом, зміст стимулюючої функції податків зводиться до втілення у життя тієї моделі суспільного розвитку, що відповідає потребам публічного інтересу і яка дозволяє розраховувати на позитивну динаміку найважливіших економічних та соціальних процесів або ефективну боротьбу із негативними чинниками, що їх пригнічують.

Потрібно мати на увазі, що реалізація стимулюючої функції податків як правової категорії відбувається у відповідних правових формах: головною такою формою є встановлення у податкових механізмах податкових пільг. Разом із тим, крім податкових пільг реалізація стимулюючої функції податків пов'язана й з іншим елементом податку – податковою ставкою. Остання є одною із основних складових податкового механізму на рівні платника податку та об'єкта оподаткування. Чинення стимулюючого впливу податковою ставкою зумовлено можливістю їх диференціації у межах одного й того самого податкового механізму.



При цьому слід розрізняти податкову ставку та механізми їх диференціації. Сама по собі податкова ставка визначається у статті 25 Податкового кодексу України як розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування, тобто конкретних вартісних, фізичних або інші характеристик певного об'єкта оподаткування [5]. У цьому розумінні податкової ставки не має будь-яких складнощів. Недаремно, М. П. Кучерявенко визначає, що характеристика даного елемента правового механізму податку є однієї із найбільш усталених та несуперечливих, а при визначенні сутності ставки податку відсутні принципові відмінності між різними авторами [3, с. 253].

Однак більш складна ситуація виникає при розгляді механізмів диференціації податкових пільг і їх закріпленні у правову форму. Як доречно пояснює М. П. Кучерявенко, законодавче регулювання податкових ставок, їх форм і рівнів породжує низку питань. Багато з них пов'язані з обґрунтуванням співвідношення середніх розмірів ставок та встановленої прогресії оподаткування: як повинна зростати середня ставка зі зростанням доходу; із якого рівня доходів має включатися прогресія; що слугує основою для встановлення нижньої межі ставки [3, с. 255]. Таке становище може бути пояснено необхідністю точної кореляції та співвідношення правової форми та економічної сутності механізмів диференціації податкових ставок.

У вітчизняному податковому законодавстві механізми диференціації податкових ставок реалізуються завдяки співвідношенню базової (основної) ставки податку та його граничних ставок. У статті 26 Податкового кодексу України вказується, що базовою ставкою податку визначається ставка, що визначена такою для окремого податку відповідним розділом цього Кодексу [5]. У свою чергу у статті 27 Податкового кодексу України закріплено, що граничною ставкою податку визнається максимальний або мінімальний розмір ставки за певним податком, встановлений цим Кодексом [5]. Як пояснює М. П. Кучерявенко, базовою ставкою податку є та ставка, що не враховує особливостей платника або виду діяльності, які полегшують або збільшують податковий тягар, а конструкція граничних податкових ставок застосовується в переважній більшості випадків для обмеження податкового тиску [6, с. 294]. Це допомагає утворювати різний податковий тиск на різних категорій платників податків і тим самим закладає основи для реалізації не лише фіскальної, а й стимулюючої функції податку.

Конструкція граничних ставок податку, одночасно із передбаченням мінімальних та максимальних ставок, дозволяє розподілити податкові ставки на стимулюючі та обмежувальні. І. І. Кучеров пояснює, що стимулюючі податкові ставки встановлюють з метою стимулювання певних категорій платників податків і сфер діяльності. Відповідні ставки зазвичай встановлюються у зниженому (порівняно до загальних податкових ставок) розмірі [2, с. 342]. Наприклад, за українським податковим законодавством можна у такий спосіб порівняти базову ставку податку на прибуток підприємств, що згідно із пунктом 136.1 статті 136 Податкового кодексу України встановлена у розмірі 18 відсотків, та знижені ставки у 3 та 0 процентів, відповідно за: 1) договорами страхування і співстрахування; 2) договорами з довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорів страхування додаткової пенсії [5].

На протилежній стороні у межах конструкції граничних ставок податку знаходяться підвищені податкові ставки, що за фактом є обмежувальними. Так, І. І. Кучеров вказує, що обмежувальні податкові ставки утворюють такі умови оподаткування, які суттєво обмежують певну діяльність. Вчений наводить приклад, що мав місце у російському податковому законодавстві, коли при базовій ставці податку на



прибуток підприємств і організацій у 19 відсотків існувала підвищена податкова ставка за цим податком у 27 відсотків для посередницьких операцій і угод, страховиків, брокерських контор, банківських установ, інших кредитних організацій, чим утворювала обмежувальний вплив на відповідні види підприємницької діяльності порівняно із усіма іншими [2, с. 342].

Проте не слід забувати, що обмеження однієї діяльності, як правило, автоматично пов'язано із стимулюванням іншої діяльності, що таких обмежень не зазнає. З цих підстав навіть при використанні підвищених податкових ставок залишається простір для реалізації стимулюючої функції податку, щоправда механізм такого стимулювання отримуватиме іншого характеру, становлячись у цілому більш ускладненим. Тому для цілей реалізації стимулюючої функції податку більш пріоритетним є все ж таки застосування знижених податкових ставок.

Потрібно мати на увазі, що вказані знижені та підвищені податкові ставки самі по собі є статичними конструкціями, що ще не дозволяють повністю розкритись податково-правовому стимулюванню. Останнє набуває своєї динаміки і практичного втілення при впровадженні механізмів диференціації податкових ставок. Саме відповідні механізми й зумовлюють наявність різниці між пропорційним оподаткуванням та оподаткуванням із встановленої прогресією або регресією. У рамках цього механізму відбувається тісне поєднання використовуваних податкових ставок, об'єкта оподаткування, платника податку, та оподаткованої бази. Корелюючись між відповідними складовими податкового механізму податкові ставки утворюють зони із полегшеним податковим тягарем та, на противагу ним, зони із більш сильним податковим тиском, напругу сприяючи втіленню стимулюючої функції за конкретними податками, щодо яких такі механізми диференційованих податкових ставок застосовуються.

Сутність відмінностей між пропорційним та прогресивним (регресивним) оподаткуванням зводиться до наявності або відсутності зміни податкової ставки відповідно до розміру податкової бази. Детально пояснює цей процес І. І. Кучеров, вказуючи, що пропорційна податкова ставка передбачає рівну пропорцію (питому вагу) податкової суми відносно до будь-якого розміру податкової бази. У цьому випадку розмір податку змінюється пропорційно розміру податкової бази. Натомість, прогресивні ставки передбачають послідовне збільшення питомої ваги нарахованої суми податку зі збільшенням податкової бази [2, с. 337 – 338].

Треба відмітити, що у випадку наявності диференційованих податкових ставок фактично такий елемент податку як ставка податку, завдяки своїй множинності, утворює такий факультативний елемент податкового механізму як податковий тариф, у якому відбувається об'єднання та взаємодія податкових різних податкових ставок. Цей податковий тариф, так само, як й інший факультативний елемент податку – податкові пільги, утворює ту різницю для категорій платників податків у загальному податковому тиску, що створює всі умови для реалізації стимулюючої функції податку.

Принциповість розв'язання питання вибору між пропорційним та прогресивним оподаткуванням підтверджує й те, що до вказаної проблематики звертаються як сучасні вчені, так і багато з видатних фінансистів минулих часів. Наприклад, як теоретик та практик Ф. С. Нітті вказував і давав рекомендації, що хоча приклади прогресивних податків зустрічалися й у давнині, однак більше за інших все ж таки практикується пропорційне оподаткування. Тим не менш, прогресивний спосіб може застосовуватися у сфері тих прямих і непрямих податків, що справляються з безоплатного переходу багатства (спадкування, дарування) та оплатної передачі майна. При цьому не можна



допускати прогресії за податками на споживання. Також з числа прямих податків лише особисті допускають встановлення прогресії, тоді як реальні податки за своєю природою не мають бути прогресивними без суттєвої шкоди і, не утворюючи великої несправедливості [4, с. 280 – 282]. Тож вчений намагався обґрунтувати обмеженість сфери застосування прогресивного оподаткування залежно від видової приналежності податків.

Інший науковець, та один з найбільш помітних вчених-економістів кінця ХХ – початку ХХІ століття М. Ф. Ч. Алле, професор економічного аналізу Паризького університету та лауреат Нобелівської премії з економіки 1988 року, вказував, що прогресивне оподаткування не лише гальмує просування найбільш здібних членів суспільства, а й заважає їх доступу до власності, захищає вже наявні капітали та перешкоджає утворенню нових багатств. При цьому, на думку вченого, прогресивне оподаткування за податком на прибуток слід сприймати як наслідок помилкового трактування первісно правильного принципу, що кожна окрема грошова одиниця має більшу психологічну цінність для менш захищених платників податків, ніж для заможних верств населення. Однак, зараз відомо, що психологічне значення доходу залежно від його рівня в платників податків не зменшується [1, с. 27].

Саме тому, тут є логічним, що за критерієм психологічної цінності зароблених особою коштів, доцільніше встановлювати пропорційне оподаткування для будь-яких розмірів доходів, однак передбачати для збіднілих категорій платників податкові пільги. Там самим буде збережено принцип справедливості і не порушено засаду рівності в оподаткуванні. Окрім іншого, це цілком відповідає й спостереженням С. С. Сюррея, який вказував, що податкові пільги ефективно діють на користь тих, хто сплачує великі суми податків. Це виникає внаслідок того, що якщо впроваджене прогресивне оподаткування доходів, то найбільш ввібливі верстви населення сплачують податки у досить мізерних обсягах, а тому і втрачають вигоди від пільг [7]. Поряд із цим, вказані чинники неоднозначно впливають на реалізацію податкових функцій. З таких позицій можна дійти висновку, що прогресивне оподаткування, разом із розгалуженою системою податкових пільг здатне ускладнювати реалізацію фіскальної, регулюючої та контрольної податкових функцій. Кожна із цих функцій буде працювати певним чином обмежено та фрагментарно.

Фіскальна функція реалізовуватиметься не у повному обсязі через відсутність достатніх стимулів для росту податкової бази, а також через те, що існуватимуть причини для ухилення платників від оподаткування. Як підкреслює М. П. Кучерявенко, наслідки ухилення від податків менші, якщо різні доходи оподатковуються за однаковими ставками. Це перешкоджає маскуванню доходів на користь тих, що підпадають під оподаткування за меншою ставкою [3, с. 256]. Регулююча функція при одночасному наданні податкових пільг та встановленій прогресії оподаткування не забезпечуватиме повну реалізацію принципів соціальної справедливості та рівності платників. Контролююча функція не завжди буде достатньо прозоро інформувати суспільство про реальні економічні процеси у державі, а також надто важко буде здійснювати економічно-ефективне податкове адміністрування та податковий контроль.

У свою чергу податкове законодавство буде виглядати надто ускладненим для достатньої реалізації стимулюючої функції податку і залучення нових інвесторів у національну економіку країни: великих платників податків у початку діяльності за таким законодавством буде зупиняти факт наявності прогресії оподаткування, а малих платників податків це позбавлятиме ініціативи у розширенні їх діяльності. При цьому податкові пільги в обох випадках не будуть у повній мірі реалізовувати первісне своє призначення, адже їх оцінка платниками податків буде опосередкована прогресією.



Тож в умовах наявності розгалуженої системи податкових пільг передбачення прогресивного оподаткування лише заважатиме ефективності національної податкової системи. Тому потребують переоцінки і висновки тих вчених, які у минулому відстоювали можливість впровадження прогресивного оподаткування для збереження справедливості у податковій сфері. По-перше, науковцями вже було доведено, що психологічна оцінка доходу особи не залежить від його розміру [1, с. 27], і відповідно й сприйняття оподаткування як справедливого відбуватиметься при пропорційній, а не прогресивній ставці. По-друге, одночасна дія податкових пільг та прогресивного оподаткування здатна нівелювати переваги кожної із цих правових форм реалізації стимулюючої функції податку. По-третє, і платникам податків, і контролюючим органам складніше вести податковий облік, проводити податкове адміністрування та здійснювати податковий контроль в умовах великої кількості різних за своєю природою податкових інструментів (а саме такими є прогресивні податкові ставки та податкові пільги). Недаремно, прогресивне оподаткування характерно для моделі максимальних податків податкової політики, тоді як податкові пільги – це характерний засіб втілення моделей мінімальних податків та розумних податків.

Втім, поєднання податкових пільг та диференційованих податкових ставок цілком можливе та виправдано в умовах регресії оподаткування і, відповідно, встановлення регресивних податкових ставок. Механізм дії регресивного оподаткування добре проілюстровано І. І. Кучеровим на прикладі єдиного соціального податку за російським законодавством, відповідно до якого ставки зі зростанням податкової бази зменшуються у значеннях 26, 10 та 2 відсотків, що стимулює роботодавців до збільшення податкової бази – фонду оплати праці – у тому числі й за рахунок включення усіх «тіньових» виплат працівникам [2, с. 339]. В таких умовах податкові пільги та диференційовані податкові ставки лише посилюють ефективність одна одної та чинять потужний стимулюючий вплив як у напрямку оздоровлення національної економіки, так і у напрямку протидії різним формам ухилення від оподаткування та оптимізації платниками податків власного оподаткування.

Висновки. З наведеного ми доходимо висновку, що використання диференційованих податкових ставок є невід'ємною частиною реалізації стимулюючої функції податку і одною із найбільш помітних її правових форм. При цьому, диференційовані податкові ставки утворюють такий факультативний елемент податку як податковий тариф, у якому різні податкові ставки конкретного податку поєднуються у цілісну податково-правову конструкцію, що має свої особливості у реалізації основних функцій податку та взаємодії із іншими елементами податку.

Найбільш важливим з огляду на податкове стимулювання є поєднання конструкцій податкового тарифу і податкових пільг. Обидва ці елементи виступають факультативними елементами податку і здатні як посилювати ефективність оподаткування, так і зменшувати його. Пропорційне та регресивне оподаткування узгоджується із стимулюючим впливом податкових пільг: перше взагалі не впливає на реалізацію призначення податкових пільг, а друге здатне її лише посилювати.

Водночас, одночасне застосування прогресивного оподаткування та податкових пільг може викривити ефект дії кожного із цих податкових інструментів та пригнічувати реалізацію усіх податкових функцій, у тому числі й стимулюючої. Зважаючи на те, що більшість сучасних податкових юрисдикцій передбачають розгалужену систему податкових пільг за всіма основними податками, передбачення прогресивного



оподаткування втрачає свою актуальність, а таким, що найбільш відповідає принципу справедливості у податковій сфері, є пропорційне оподаткування.

Список використаних джерел

1. Алле М. За реформу налоговой системы. Переосмысливая общепризнанные истины / М. Алле ; пер. с франц. Т. А. Карлова ; под ред. И. А. Егорова. – М. : ТЕИС, 2001. – 96 с.
2. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты) : монография / И. И. Кучеров. – М. : ЮрИнфоР, 2009. – 473 с.
3. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 3 : Учение о налоге / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас ; Право, 2005. – 600 с.
4. Нитти Ф. С. Основные начала финансовой науки / Ф. С. Нитти ; пер. с итал. И. Шрейдера ; под ред. и с доп. А. Свирщевского ; вступ. ст. А. И. Чупрова. – М. : Издание М. и С. Сабашниковых ; Типо-литогр. Т-ва И. Н. Кушнерева и К°, 1904. – 623 с.
5. Податковий кодекс України : від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Голос України. – 2010. – 4 груд. – (№ 229 – 230).
6. Податковий кодекс України : постатейний коментар : у 2 ч. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011. – Ч. 1. – 704 с.
7. Surrey S. S. Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy: A Comparison with Direct Government Expenditures / S. S. Surrey // Harvard Law Review. – Vol. 83. – 1970. – № 4. – P. 705.

Лисняк В. И. Реализация стимулирующей функции налога в правовой форме дифференциации налоговой ставки

Исследована дифференциация налоговых ставок как правовая форма реализации стимулирующей функции налога. Рассмотрены механизмы пропорционального, прогрессивного и регрессивного налогообложения, выявлено их влияние на налоговое стимулирование. Определены особенности стимулирующего действия налога при одновременном наличии в налоговом механизме налогового тарифа и налоговых льгот.

Ключевые слова: *стимулирующая функция налога, правовая форма реализации стимулирующей функции налога, дифференцированные налоговые ставки, налоговый тариф.*

Lisnyak V. I. Realization of stimulating function of tax in a legal form of tax rate's differentiation

In the article a differentiation of tax rates as a legal form of realization of tax' stimulating function is investigated. Mechanisms of proportional, progressive and regressive taxation are observed, their influence on tax stimulation is revealed. Features of tax's stimulating effect in the situation of simultaneous presence in tax mechanism of tax tariff and tax exemptions are determined.

Key words: *stimulating function of tax, legal form of realization of tax' stimulating function, differentiated tax rates, tax tariff.*

