

2. Державний класифікатор надзвичайних ситуацій ДК 019-2001. - [Чинний від 2002-03-01]. - Режим доступу : http://lsvr.leonorm.com.ua/p/NL_DOC/UA/200109/Nakaz_552.htm. - Назва з екрана.

3. Великий тлумачний словник сучасної української мови / голов. ред. В. Т. Бусел. - 2-ге вид. ВТС СУМ. - Ірпінь : ВТФ "Перун", 2007. - 1736 с.

4. Герасіна Л. М. Конфліктологія : підруч. для студ. вищ. навч. закл. юрид. спец. / Л. М. Герасіна ; за ред. Л. М. Герасіної, М. І. Панова. - Х. : Право, 2002. - 256 с.

5. Соціологія : підруч. / В. Г. Городяненко, О. В. Гілюн, А. В. Демічева та ін. - К. : Академія, 2003. - 559 с. - Режим доступу : http://ebk.net.ua/Book/sociology/gorodnyanenko_sotsiologiya/part3/3703.htm. - Назва з екрана.

6. Дуткевич Т. В. Конфліктологія з основами психології управління : навч. посіб. / Т. В. Дуткевич. - К. : Центр навч. л-ри, 2005. - 456 с.

7. Социальные технологии : словарь / под ред. В. Н. Иванова. - М. : Белгород, 1995. - 301 с.

8. Ситник Г. П. Захист національних інтересів - пріоритет профі / Г. П. Ситник // Нар. армія. - 2009. - № 51. - С. 5.

9. Політологія : курс лекцій : навч. посіб. - Тернопіль : Магнолія плюс, 2004. - 236 с. - Лекція 13. - Режим доступу : <http://www.info-library.com.ua/books-text-914.html>. - Назва з екрана.

10. Agamben G. State of Exception / Giorgio Agamben ; translated by Kevin Attell. - Chicago : University of Chicago Press, 2005. - 104 p.

Анатолій Слюсар,
*аспірант кафедри економічної теорії
та історії економіки НАДУ,
заступник голови ДПА в Черкаській області*

Принципи та функції спеціальних режимів оподаткування в системі державного регулювання економіки

У статті визначено, що спеціальні податкові режими як складова системи оподаткування мають відповідати її основоположним принципам, зокрема справедливості, рівномірності, загальності, ефективності оподаткування, а також виконувати її функції: фискальну та регулюючу. Головне призначення спеціальних податкових режимів у системі державного регулювання економіки полягає в створенні для чітко визначеного кола платників податків ефективних умов здійснення господарської діяльності.

Ключові слова: спеціальний податковий режим, принципи оподаткування, функції оподаткування, система оподаткування, державне регулювання економіки.

In the article it is concluded that special tax regimes as part of taxation system must comply with its basic principles notably fairness, equability, uniformity, effectiveness and also perform its functions such as fiscal and regulative. The main purpose of special tax regimes in the system of state regulation of economy is to create for clearly identified tax payers the effective conditions of business activity.

Key words: special tax regime, taxation principles, functions of taxation, system of taxation, state regulation of economy.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими та практичними завданнями. Сучасні системи оподаткування мають складну структуру, включають велику кількість підсистем. Спеціальні податкові режими характеризуються специфічним поєднанням окремих елементів, що відрізняє їх від інших структурних частин системи оподаткування. Разом з тим, будучи складовою системи оподаткування, спеціальні податкові режими мають відповідати її визначальним принципам і виконувати функції податків. У цьому контексті важливим для теорії і практики державного регулювання господарських процесів виступає аналіз зазначених питань.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми, та виділення невирішених раніше питань. Питанням теорії і практики застосування податкових важелів впливу на економічний розвиток країни (у тому числі спеціальних податкових режимів) присвячено чимало наукових праць вітчизняних і зарубіжних учених. Серед вітчизняних авторів, які досліджують актуальні проблеми застосування спеціальних режимів оподаткування, слід відзначити В. Андрущенко, В. Вишневського, Л. Воронову, Т. Єфіменко, Ю. Іванова, І. Крисоватого, М. Кучерявенка, І. Луніну, І. Лютого, П. Мельника, А. Нечай, А. Соколовську, Л. Тарангул, Л. Шаблісту, С. Юрія та ін. Разом з тим у науковій літературі тривають дискусії щодо принципів побудови і функцій системи оподаткування загалом та її окремих складових.

Формулювання цілей (постановка завдання) статті. У статті ставиться завдання - дослідити функції, що виконують спеціальні податкові режими, а також встановити їх відповідність принципам системи оподаткування.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових висновків. У фінансовій літературі проблема запровадження спеціальних податкових режимів розглядається переважно під кутом зору забезпечення відповідності основним принципам оподаткування: стимулювання підприємницької діяльності й інвестиційної активності, пропорційності, соціальної справедливості, економічної обґрунтованості, рівномірності сплати податків, науково-технічного прогресу. Забезпечення цієї відповідності ряд економістів вважають критерієм ефективності системи оподаткування взагалі та спеціальних податкових режимів зокрема.

Зважаючи на специфіку спеціальних податкових режимів, що запроваджуються державою для платників податків, які мають певні особливості (належність до певної галузі чи території, групи юридичних чи фізичних осіб, здійснення певних видів діяльності і т.ін.), найбільш важливим виступає аналіз відповідності таким принципам, як справедливість, ефективність та загальність оподаткування. В економічній теорії існували різні погляди на справедливість оподаткування. "Традиційна теорія оподаткування ... розглядає питання справедливості виключно у контексті самого оподаткування, незалежно від того, як мають використовуватися отримані надходження" [2, с. 39]. Однак уже А.Сміт пов'язував справедливе оподаткування з

платоспроможністю індивіда; він зазначав, що особистий внесок індивіда (податок) повинен відповідати його можливостям; тобто бути пропорційним доходам, які він отримує, користуючись захистом держави. За А.Смітом найбільш справедливе оподаткування є і найбільш рівномірним, тобто він пов'язував справедливість із рівномірністю оподаткування [7, с. 30].

Від Дж.С.Мілля і далі справедливість оподаткування почали розглядати як справедливість у стягненні податків, яке має відповідати лише платоспроможності, тобто розподіл зібраних податків виключили з аналізу. Сучасні теорії оптимального оподаткування у вивченні питання справедливості повернулись до зв'язку оподаткування і того, як мають використовуватись отримані надходження [2, с. 39].

Зазначимо, що, на перший погляд, запровадження особливих режимів оподаткування для окремих платників податків може порушувати принцип справедливості, оскільки їм надаються преференційні умови порівняно з іншими платниками податків. Разом з цим, якщо брати до уваги саме платоспроможність платників податків, то, як правило, спеціальні податкові режими встановлюються для тих з них, що здійснюють господарську діяльність у галузях, сферах чи на територіях, де ризики отримання прибутку вищі порівняно із звичайними умовами господарювання. Зазвичай, такі податкові режими запроваджуються для тих платників податків, які не можуть нарівні конкурувати з іншими суб'єктами господарювання (наприклад для малих підприємств чи підприємств, що реалізують інноваційні проекти).

Принцип справедливості тісно корелюється з принципом ефективності. При цьому на відміну від, наприклад, сфери розподілу при оподаткуванні ці два принципи доповнюють один одного, тобто справедливість в оподаткуванні сприяє підвищенню його ефективності. В економічній теорії сформувались різні підходи до розгляду ефективності оподаткування, одні з них наголошують на максимізації суспільного доходу, інші - на максимізації індивідуального добробуту. Аналіз ефективності застосування спеціальних податкових режимів має передусім вестись з позицій максимізації суспільного добробуту. При цьому має враховуватись мультиплікативний ефект від запровадження спеціальних податкових режимів, що проявляється у збільшенні сукупного попиту і пропозиції, створенні нових робочих місць, вирівнюванні міжтериторіальних диспропорцій, зменшенні соціальної нерівності тощо.

Принципом системи оподаткування, що тісно пов'язаний з ефективністю та справедливістю, є загальність оподаткування, що передбачає верховенство права, тобто застосування однакових правових норм до різних платників податків. На думку прихильників теорії суспільного вибору, норма, що вимагає загальності, має стосуватись так само і оподаткування, і забезпечення суспільних благ. Дотримання цього правила в політичному процесі усуне відверту дискримінацію та пошук ренти - і в стягненні податків, і в розподілі вигод [2, с. 144-145].

Запровадження спеціальних податкових режимів для окремих платників податків покликано також забезпечити принцип гнучкості або еластичності оподаткування, що передбачає збалансування інтересів держави та платників податків [7, с. 29-30]. Отже, спеціальні податкові режими забезпечують врахування суспільних інтересів у системі оподаткування, певним чином пом'якшують її жорсткість. Це дає можливість використовувати їх для стимулювання економіки держави, не порушуючи принципів стабільності й визначеності податкової системи [9, с. 206].

У Законі України "Про систему оподаткування" серед принципів побудови та призначення системи оподаткування зазначаються, зокрема, такі:

- рівнозначність і пропорційність - справляння податків з юридичних осіб здійснюється у певній частці від отриманого прибутку і забезпечення сплати рівних податків і зборів (обов'язкових платежів) на рівні прибутку і пропорційно більших податків і зборів (обов'язкових платежів) - на більші доходи;

- рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації - забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів);

- соціальна справедливість - забезпечення соціальної підтримки мало-забезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обгрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи [3].

Перелік задекларованих вітчизняних принципів оподаткування являє собою розширену копію класичних принципів оподаткування [1, с. 161]. На нашу думку, їх порушення в процесі запровадження спеціальних податкових режимів може загрожувати цілісності податкової системи, про що, зокрема, зазначається у Стратегії реформування податкової системи, затвердженій Кабінетом Міністрів України наприкінці 2009 р. У Стратегії багато уваги приділено аналізу наслідків недосконалість механізму оподаткування суб'єктів малого підприємництва за спрощеною системою, серед яких відзначаються:

- створення несприятливих умов для розвитку ринкової конкуренції у підприємницькому середовищі з перенесенням податкового навантаження на суб'єктів господарювання, які використовують загальну систему оподаткування, та фізичних осіб - споживачів товарів і послуг;

- незаінтересованість суб'єктів малого підприємництва у зміні свого статусу, унаслідок чого уповільнюються їх розвиток, зростання обсягів діяльності, що призводить до дроблення середніх підприємств;

- створення умов для застосування схем уникнення оподаткування внаслідок нечіткого законодавчого врегулювання спрощеної системи оподаткування;

- використання суб'єктів малого підприємництва - платників єдиного податку під час формування схем мінімізації податкових зобов'язань підприємств, які застосовують загальну систему оподаткування [8].

Можна констатувати, що запровадження спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва не дало очікуваного позитивного ефекту насамперед через порушення принципу визначеності оподаткування, що вимагає чіткого окреслення платників податків, розрахунку податкової бази, суми податку. Проблемою виступає також те, що принципи побудови загальної системи оподаткування визначені законодавчо, стосовно спрощеної, то ці принципи визначені лише як наслідок запровадження цієї системи оподаткування [1, с. 165]. У цьому зв'язку для підвищення ефективності спрощеної системи оподаткування малого бізнесу та інших спеціальних податкових режимів потрібно закріпити їх законодавчо, встановити закритий перелік критеріїв визначення платників податків, яким надається право їх застосовувати.

Дослідження сутності та призначення спеціальних податкових режимів у науковій літературі здійснюється також у контексті аналізу функцій податків. Не порушуючи єдності системи оподаткування, спеціальні податкові режими мають відрізнитись від її інших елементів, мати певну специфіку, виконувати особливі функції. Це зумовлюється тим, що суспільне призначення і сутність податків проявляються через конкретні функції. При цьому під функцією податку розуміється виявлення сутності його дії, спосіб вираження його властивостей. Склад та зміст функцій податків визначає напрям теоретичного конструювання та практичного використання податкового механізму перерозподілу суспільних доходів [4, с. 36].

Водночас у наукових працях, присвячених теорії оподаткування, немає єдиної думки стосовно функцій податків. Одні економісти виділяють дві основні функції податків - фіскальну та регулюючу [6, с. 79]. Сутність фіскальної функції полягає в тому, що саме за допомогою податків і зборів забезпечується наповнення бюджетів усіх рівнів і відповідно реалізація функцій держави [4, с. 36]. Аналіз виконання спеціальними режимами оподаткування фіскальної функції податків потрібно здійснювати, на наш погляд, у короткостроковій та довгостроковій перспективі. На короткому часовому проміжку їх запровадження, безсумнівно, призводить до зменшення податкових надходжень у бюджет. Однак у довгостроковій перспективі, якщо спеціальні податкові режими раціонально побудовані й досягнуті поставлені цілі, спостерігається позитивний фіскальний ефект, наприклад, у збільшенні відрахувань до фондів соціального страхування, зменшенні виплат по безробіттю внаслідок створення нових робочих місць, зменшенні дотацій депресивним регіонам унаслідок прискорення їх соціально-економічного розвитку тощо. З огляду на це виправдано говорити про виконання спеціальними режимами оподаткування фіскальної функції податків.

Окремою самостійною та важливою функцією податків є регулюючий вплив на економічну поведінку платників у сфері виробничо-господарської діяльності, споживання, накопичення тощо. Податки впливають на різні сторони діяльності платників податків, змушуючи їх для максимізації кінцевих фінансових результатів, виходячи з власних економічних інтересів, змінювати свою господарську або споживчу поведінку [4, с. 37-38]. Спеціальні податкові режими, що встановлюють пільгові умови та порядок оподаткування окремих платників і об'єктів оподаткування, господарських операцій та видів діяльності, мають сильний регулюючий вплив на поведінку економічних суб'єктів. Це дає змогу розглядати спеціальні податкові режими як важливі інструменти державного регулювання господарських процесів.

Інші економісти розширюють коло функцій податків, включаючи до них розподільчу та стимулюючу [6, с. 79]. Саме виконання податками стимулюючої функції пов'язується багатьма вченими із застосуванням спеціальних режимів оподаткування. Водночас існують і інші позиції стосовно застосування спеціальних режимів оподаткування з метою стимулювання економіки. Так, критично заперечує стимулюючу функцію податків, а також стимулюючий вплив спеціальних податкових режимів С.Тер'яхін. Він зазначає, що податки не можуть бути стимулюючим інструментом, оскільки "будь-який податок є інструментом обмеження свободи його платника, тому говорити про стимулюючу роль оподаткування є беззмістовним. Йтися може лише про прийняття політичного рішення про менший ступінь фіскального пригнічення окремої сфери діяльності або форми споживання стосовно інших сфер або форм" [10].

Деякі вчені також вважають, що сам факт вилучення державою частки доходу не може розглядатись як стимул [6, с. 79]. Інші науковці (В.В.Буряковський, С.В.Каламбет, А.О.Жеребних, О.А.Данилов та ін.) розглядають стимулюючу дію оподаткування як підвид (підфункцію) регулюючої функції [5, с. 5]. Стимулювання розглядають як напрям податкового регулювання, що, по суті, є проявом (або підфункцією) регулюючої функції, складовою одного й того самого процесу податкового регулювання [4, с. 38].

Як бачимо, в основі дискусій щодо призначення спеціальних податкових режимів лежить те, що деякі вчені розділяють функцію податків - регулюючу - на кілька функцій (підфункцій). Однак це не заперечує основну мету застосування спеціальних податкових режимів - регулювання економічної діяльності в окремих сферах господарювання для досягнення певних визначених державою цілей.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Спеціальні податкові режими як складова системи оподаткування мають відповідати її основоположним принципам, зокрема справедливості, рівномірності, загальності, ефективності оподаткування, а та-

кож виконувати її функції: фінансову та регулюючу. Головне призначення спеціальних податкових режимів у системі державного регулювання економіки полягає в створенні для чітко визначеного кола платників податків ефективних умов здійснення господарської діяльності.

У подальших наукових дослідженнях доцільно вивчити структурну побудову спеціальних податкових режимів, визначити їх специфічні елементи як складової системи оподаткування.

Список використаних джерел

1. Андрійків А. В. Дивергенція принципів функціонування спрощеної системи оподаткування / Л. В. Андрійків // Зб. наук.-техн. пр. Нац. лісотехн. ун-ту України. - 2008. - Вип. 18.10. - С. 160-166.
2. Б'юкенен Джеймс М. Суспільні фінанси і суспільний вибір. Два протилежних бачення держави / Джеймс М. Б'юкенен, Річард А. Масгрейв ; пер. з англ. А. Іщенко. - К. : Видавн. дім "КМ Академія", 2004. - 176 с.
3. Закон України про систему оподаткування від 25 черв. 1991 р. № 1251-ХІІ (із змінами і допов.) // Відом. Верховної Ради України. - 1991. - № 39. - Ст. 510.
4. Іванов Ю. Функції податків та податкове регулювання / Ю. Іванов // Формування ринкової економіки в Україні. - 2009. - Вип. 19. - С. 36-43.
5. Крисоватий А. І. Теоретичні засади податку як соціально-економічної категорії / А. І. Крисоватий // Фінанси України. - 2003. - № 2. - С. 4-10.
6. Никифоров А. Є. Податкове стимулювання інноваційної діяльності / А. Є. Никифоров, В. М. Диба, В. О. Парнюк // Фінанси України. - 2009. - С. 78-86.
7. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : монографія / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій та ін. ; за ред. З. С. Варналія. - К. : Знання України, 2008. - 675 с.
8. Про схвалення Стратегії реформування податкової системи : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23 груд. 2009 р. № 1612-р // Офіц. вісн. України. - 2009. - № 101. - Ст. 3543.
9. Сідляр В. В. Теоретичні аспекти використання спеціальних податкових режимів / В. В. Сідляр // Тенденції та перспективи розвитку податкової системи України : матеріали наук.-практ. конф., 2008 р. - Ірпінь : [б.в.], 2008. - С. 204-207.
10. Терьохін С. Доповідь першого заступника голови Комітету з питань фінансів і банківської діяльності Верховної Ради України, голови Підкомітету з питань податків та митної справи, Київ, 17 берез. 2000 р. / Сергій Терьохін. - Режим доступу : <http://portal.rada.gov.ua/>