

УДК 347.73

Бондаренко Сергій Олександрович –

здобувач кафедри фінансового права
Національного юридичного університету ім. Ярослава Мудрого

Serhii O. Bondarenko –

external PhD student of financial law department,
Yaroslav Mudryi National Law University
(77, Pushkinska St., Kharkiv, 61000, Ukraine)

Суб'єктивне право на податкову пільгу: теоретичний аспект

Стаття присвячена аналізу місця податкової пільги у податково-правовому механізмі справляння податків. Автор дійшов висновку, що податкова пільга є суттєвим елементом механізму справляння податків та зборів та запропонував її розуміти універсальним необов'язковим елементом правового механізму податкового платежу.

Ключові слова: платник податків, податкові права, елементи податкового механізму, податкові пільги, об'єкт оподаткування.

Статья посвящена анализу места налоговой льготы в налогово-правовом механизме взимания налогов. Автор пришел к выводу, что налоговая льгота является существенным элементом механизма взимания налогов и сборов и предложил ее понимать универсальным необязательным элементом правового механизма налогового платежа.

Ключевые слова: налогоплательщик, налоговые права, элементы налогового механизма, налоговые льготы, объект налогообложения.

S.O. Bondarenko Subjective Right to Tax Incentive: Theoretical Aspect

The article analyzes the place of tax incentives in the tax and legal mechanism of tax collection. The author came to the conclusion that the tax incentive is an essential element of the mechanism of collection of taxes and fees and offered to understand the universal dispensable element of legal mechanism of tax payment. Among the variety of scientific views prevailing at this time, there are several basic approaches to understanding the place of tax incentives in the tax and legal mechanism.

First, the most “simplistic” way to move those scientists, restricted only by the enumeration of the elements of the tax law (elements of the tax elements of the tax mechanism, the elements of taxation) and include tax incentives.

The second vector selected scientists who proceed from the fact that tax incentives are an essential element of the legal mechanism of tax payment. Supporters of the third direction classifies tax incentives in the optional elements of the legal mechanism of tax payment.

The unreliability of the tax benefits as an element of legal mechanism of tax payment primarily related to the fact that his absence in no way affects the possibility of efficient collection of tax payment. The tax benefit is not included in determining the tax and legal mechanism.

Optional tax incentives has a multidimensional character. On the one hand, the tax payment may well cope without the use of tax incentives, on the other, the legislator is not obliged to provide benefits to specific tax payments when they are installed,

Keywords: taxpayer, tax law, the elements of the tax mechanism, tax benefits, the object of taxation.

Постановка проблеми. Конституційний правовий порядок у сфері оподаткування ґрунтується на положеннях ч. 1 ст. 67, ч. 2 ст. 92 Конституції України, згідно з якими кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори, що

встановлюються виключно законами України, у порядку і розмірах, передбачених ними. Елементами правового механізму регулювання податків і зборів (обов'язкових платежів) є об'єкт оподаткування, одиниця оподаткування,

суб'єкт або платник податку, джерело сплати податку, податкова ставка, податковий період, строки та порядок сплати податку, податкова квота, податкові пільги. Податкова пільга – суттєвий елемент механізму справляння податків та зборів, вона зумовлює розмір стягуваної суми, а інколи – її повну відсутність. Проте незважаючи на важливість пільгового оподаткування, як у науці податкового права, так і на практиці виникає все більше питань щодо місця податкової пільги у податково-правовому механізмі, порядку її встановлення та власне категорій платників податків, які мають право нею скористатися.

Тому метою цієї статті є аналіз важливості права платника податків на податкову пільгу через осмислення різноманіття підходів до визначення місця податкової пільги у податково-правовому механізмі та вироблення авторської позиції.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми пільгового оподаткування досліджувалися Н.Г. Поляковою [1], М. Г. Тітовою [2], Д. С. Черних [3], Н. О. Соловйовою [4] та ін.

Невирішені раніше проблеми. Разом з цим, податкові пільги – це складне та багатоаспектне правове явище, що ще раз підкреслює неоднозначність та проблеми у наданні платникам податків таких пільг, та обумовлює потребу у постійних наукових пошуках та вироблення кращих позицій правового механізму пільгового оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Пункт 7.1 статті 7 Податкового кодексу України не відносить податкову пільгу до елементів, що повинні обов'язково визначатися під час встановлення податку. У свою чергу, пункт 7.2 цієї статті закріплює, що під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування. Таким чином, законодавець виходить з факультативності податкових пільг та фіксує свою позицію в Кодексі.

Серед усього різноманіття наукових поглядів, сформованих на цей час, можна виокремити кілька основних підходів до розуміння місця податкової пільги в податково-правовому механізмі.

Першим, максимально «спрощеним» шляхом рухаються ті вчені, які обмежуються

тільки перерахуванням елементів податкового закону (елементів податку, елементів податкового механізму, елементів оподаткування) та включають до нього податкові пільги [5, с. 175]. У межах цього підходу деякі правознавці конкретизують свою позицію та зазначають, що пільги по податках та зборах є одним з основних [6, с. 152, 153] або додаткових [7, с. 11] елементів податково-правового механізму.

Другий вектор обрали вчені, які виходять з тієї обставини, що податкові пільги є обов'язковим елементом правового механізму податкового платежу. Так, на їх думку, по кожному податковому платежу повинні визначатися (поряд з рядом інших елементів) і пільги [8, с. 150 ; 9, с. 65 ; 10, с. 188]. Водночас зауважимо, що деякі прихильники цієї принципової тези здійснюють спробу більш чітко визначити місце податкової пільги. Одні з них відносять податкові пільги до перерозподільних елементів юридичної конструкції податку, тобто тих, через які реалізується перерозподільна функція податків, та таких, що обов'язково повинні бути визначені в законі [11, с. 114]. Інші наділяють податкові пільги імперативним характером та включають їх до суттєвих [12, с. 150], істотних [13, с. 99] або характерних елементів закону про податок [14, с. 195]. Схожу позицію займає Н. В. Воротіна, з одного боку, правийк стверджує, що податкові пільги повинні міститися в будь-якому законі про податки [15, с. 19], а з іншого автор дещо «послаблює» категоричність своїх висновків та наголошує на умові такої обов'язковості якщо вони передбачені [15, с. 20]. У свою чергу, на погляд О. В. Покатаєвої, було б доцільно внести податкові пільги до переліку обов'язкових (ключових) елементів податку, оскільки вони, як ніякий інший елемент, потребують чіткого правового регулювання [16, с. 33].

Ю. О. Крохіна відносить податкові пільги до додаткових елементів правового механізму податку [17, с. 53]. При цьому, на її думку, як основні, так і додаткові елементи мають обов'язковий характер, без якого неможливе закріплення відповідного податкового механізму [17, с. 54].

Певну проміжну позицію мають деякі правознавці, що припускаються двозначності у своїх формулюваннях. Так, певний дуалізм

демонструє І. І. Кучеров, який відносить податкові пільги до факультативних елементів закону про податок та зазначає, що відсутність цих елементів не приводить до вразливості юридичної конструкції податку. Проте, на погляд вченого, без них стягнення обов'язкового платежу може бути значно ускладнене або навіть практично неможливе [18, с. 50]. Якщо, правник вважає, що відсутність податкових пільг робить оподаткування практично неможливим, то не варто вести мову про їх факультативність. Адже в цьому разі: по-перше, повністю нівелюється відмінність обов'язковості від необов'язковості (а ці категорії є антонімами, а не синонімами); по-друге, стають незрозумілими обрані критерії елементної диференціації. Не вирізняється чіткістю і підхід О. І. Земліна. З одного боку, автор відносить пільги до загальних елементів податків, з іншого, – до факультативних елементів закону, що встановлює податок [19, с. 111, 112].

Прихильники третього напрямку [20, с. 55 ; 21, с. 401, 402] відносять податкові пільги до необов'язкових елементів правового механізму податкового платежу.

Необхідно зауважити, що вперше звернувся до аналізу окресленого аспекту податково-пільгової проблематики С. Г. Пепеляєв [22, с. 6,7]. Він ще в 1995 році виокремив суттєві елементи, без яких податкове зобов'язання та порядок його виконання не можуть вважатися визначеними, та факультативні елементи, відсутність яких не впливає на ступінь визначеності податкового зобов'язання. До останніх автор відніс і податкові пільги. При цьому вчений цілком правильно наголошує, що ці елементи необов'язково присутні в кожному законі про податки. Подібної позиції дотримується й О. В. Дьомін, який виокремлює основні (обов'язкові) та факультативні елементи. До останніх, на його погляд, належать податкові пільги, які можуть передбачатися законом при встановленні податку, якщо законодавець визнає це необхідним [23, с. 151].

І. Є. Криницький переконує, що необов'язковість податкової пільги як елемента правового механізму податкового платежу насамперед пов'язана з тією обставиною, що її відсутність жодним чином не впливає на можливість ефективного справляння

податкового платежу. Податкова пільга не входить до визначальної частини податково-правового механізму. При цьому вона виступає не просто своєрідним «надлишковим», а навіть «чужерідним» елементом. Адже якщо вести мову про реалізацію фіскальної функції податку, то пільга спрямована, навпаки, на зниження податкового навантаження, пом'якшення тиску на платника та, урешті-решт, на зменшення надходжень до централізованих фондів держави, тобто в цьому плані вона, швидше за все, працює зі знаком «мінус», як своєрідний «антифіскальний» інструмент [24, с. 18].

На думку І. Є. Криницького, факультативність податкової пільги має певний багатоаспектний характер. З одного боку, податковий платіж може цілком справлятися без застосування податкових пільг, з іншого, – законодавець зовсім не зобов'язаний передбачати пільги по конкретних податкових платежах при їх встановленні, це його «добра воля», крім того, платник на свій розсуд вирішує, чи входити йому в режим пільгування чи ні, адже це його право, а не обов'язок. Водночас, науковець зауважує, що віднесення податкової пільги до факультативних елементів – це тільки перший крок у з'ясуванні її місця у структурі правового механізму податкового платежу. І. Є. Криницький переконує, що класифікацію елементів податково-правового механізму на обов'язкові та необов'язкові не варто розглядати як остаточну та довершену. Так, поряд з поділом обов'язкових елементів на основні та додаткові, факультативні елементи, у свою чергу, потребують градації на: (а) універсальні (упровадження яких є можливим для всіх податкових платежів); (б) видові (характерні для певного різновиду податкових платежів, наприклад, для майнових податків та зборів); (в) виняткові (унікальні, ординарні, які персоналізовані виключно для одного конкретного податкового платежу). В окресленому ракурсі податкову пільгу як з теоретичного, так і з практичного погляду доречно відносити до універсальних (загальних) елементів [24, с. 18, 19].

При формуванні правового визначення податкової пільги, ураховуючи певну дискусійність, що притаманна зазначеній правовій категорії, доцільно спеціально наголосити на її місці у правовому механізмі податкового платежу. Тому пропонуємо в пункті

30.1 ст. 30 Податкового кодексу України уточнити визначення податкової пільги як «універсального необов'язкового елементу правового механізму податкового платежу».

М. П. Кучерявенко вбачає наступні кроки щодо вдосконалення механізму податкових пільг: (1) уточнення пільг по оподаткуванню прибутку; (2) вибірковий підхід потрібен щодо надання податкових пільг на податок на додану вартість; (3) під час використання спрощених систем оподаткування слід правильно оцінювати малі підприємства; (4) пільгове оподаткування благодійних фондів часто пов'язано із визначенням цілей їх витрат, тоді як у зарубіжних країнах ця процедура значно простіша: пільги надаються тільки під час спрямування коштів у конкретні фонди, а не в цілому на благодійні чи інші цілі, крім цього, фонди самі мають доводити у податковому органі характер благодійної діяльності [25, с. 298, 299].

Я. В. Греца зазначає, що досвід податкової реформи в країнах Європейського союзу показав, що ефективним є шлях рівномірного розподілу податкового навантаження, при якому пріоритет залишається тільки за інвестиційними податковими пільгами, що реально збільшують у перспективі прибуток підприємств, а відповідно і податкові доходи держави. Крім того, виправданими є податкові пільги, які спрямовані за захист соціально незахищених верств населення. У деяких країнах, наприклад, у Франції, застосовується надання податкових пільг підприємствам, які виконують важливі соціально-економічні замовлення держави чи

певної адміністративно-територіальної одиниці. В таких випадках відповідна державним органом чи місцевим органом влади з платником податків укладається договір, в якому передбачаються, з однієї сторони, певні соціально-економічні результати, а з іншої – податкові пільги. В Україні застосування аналогічних підходів не принесло б бажаний результат, по-перше, через відсутність на даному етапі дієвих механізмів забезпечення прозорості відносин між державними органами і платниками податків по наданню податкових пільг, по-друге, через те, що більш важливим для держави на сьогодні є скорочення податкових пільг з одночасним зменшенням податкового тягаря [26, с. 34, 35].

Висновок. При формуванні правового визначення податкової пільги, ураховуючи певну дискусійність, що притаманна зазначеній правовій категорії, доцільно спеціально наголосити на її місці у правовому механізмі податкового платежу. Тому пропонуємо в пункті 30.1 ст. 30 Податкового кодексу України уточнити визначення податкової пільги як «універсального необов'язкового елементу правового механізму податкового платежу». Крім цього, під час використання спрощених систем оподаткування слід правильно оцінювати малі підприємства з метою надання можливості отримувати їм податкові пільги.

Список використаних джерел:

1. Полякова Н. Г. Податкові пільги як засіб державного регулювання господарської діяльності : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.04 / Н. Г. Полякова ; Нац. акад. наук України, Ін-т екон.-прав. дослідж. – Донецьк, 2013. – 180 с.
2. Титова М. Г. Налоговые льготы : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / М. Г. Титова ; Санкт-Петербургский ун-т. – СПб., 2004. – 20 с.
3. Черних Д. С. Правове регулювання оподаткування прибутку підприємств : автореф. дис... канд. наук : 12.00.07 / Д. С. Черних ; Академія праці і соц. відносин Федерації профспілок України. – К., 2011. – 19 с.
4. Соловьева Н. А. Налоговые вычеты и налоговые льготы: проблемы соотношения и законодательного закрепления : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Н. А. Соловьева ; Воронежский государственный университет. – Воронеж, 2010. – 22 с.
5. Музика О. А. Фінансово право : навч. посібн. / О. А. Музика – 2-ге вид., доповн. і переробл. – К : ПАЛИВОДА А. В., 2005. – 592 с.

6. Мандрица В. М. Финансовое право / В. М. Мандрица, И. В. Рукавишникова, Д. Н. Дружинин ; под ред. В. М. Мандрицы. – Ростов-на-Дону : Феникс, 1999. – 448 с.
7. Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О. О. Головашевич ; Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого. – Х., 2008. – 18 с.
8. Алисов Е. А. Финансовое право : учебное пособие / Е. А. Алисов. – Х. : Эспада, 1999. – 229 с.
9. Пришва Н. Ю. Податкове право : навч. посібн. / Н. Ю. Пришва. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 365 с.
10. Дмитрик О. О. Джерела фінансового права : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / О. О. Дмитрик ; Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого. – Х., 2011. – 549 с.
11. Бабін І. І. Елементи юридичної конструкції податку / І. І. Бабін // Науковий вісник Чернівецького університету : збірн. наук. праць. – Вип. 286 : Правознавство. – Чернівці : Рута, 2005. – С. 112-115.
12. Финансовое право : учебник / под ред. И. Н. Пахомова. – Х. : Одиссей, 2003. – 380 с.
13. Фінансове право : курс лекцій / наук. керівник В. А. Предборський. – К. : Правові джерела, 1998. – 318 с.
14. Финансовое право : учебное пособие / под ред. М. М. Рассолова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, Закон и право, 2001. – 444 с.
15. Воротіна Н. В. Теоретичні питання податковою законодавства України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Н. В. Воротіна. – К., 1996. – 20 с.
16. Покатаєва О. В. Теоретичні засади правового регулювання справляння загальнодержавних податків та зборів в Україні / О. В. Покатаєва. – Запоріжжя : КПУ, 2011. – 300 с.
17. Налоговое право : учебник для вузов, отв. ред. Ю. А. Крохина. – 2-е изд., перераб. – М. : Юристъ, 2004. – 720 с.
18. Кучеров И. И. Налоговое право России : курс лекций / И. И. Кучеров. – М. : Учебно-консультативный центр «ЮрИн-фоР», 2001. – 360 с.
19. Землин А. И. Налоговое право : учебник / А. И. Землин. – М. : Форум, 2005. – 304 с.
20. Миляков Н. В. Налоговое право : учебник / Н. В. Миляков. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 543 с.
21. Гриценко В. В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / В. В. Гриценко. – Саратов, 2005. – 564 с.
22. Пепеляев С. Г. Законы о налогах: элементы структуры / С. Г. Пепеляев. – М. : СВЕА, 1995. – 64 с.
23. Демин А. В. Налоговое право России : учебное пособие / А. В. Демин. – Красноярск : РУМЦ ЮО, 2006. – 329 с.
24. Криницький І. Є. Податкова пільга як елемент правового механізму податкового платежу / І. Є. Криницький // Фінансове право. – № 3 (21). – 2012. – С. 16-19.
25. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. / Н. П. Кучерявенко. – Т.3. Учение о налоге. – Х. : Легас-Право, 2005. – 600 с.
26. Греца Я. В. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин / Я. В. Греца, Ю. М. Бисага. – Ужгород : Ліра, 2007. – 208 с.

References

1. N. H. Poliakova, Podatkovi pilhy yak zasib derzhavnoho rehuliuвання hospodarskoi diialnosti : dys. ... kand. yuryd. nauk : 12.00.04 / N. H. Poliakova ; Nats. akad. nauk Ukrainy, In-t ekon.-prav. doslidzh. – Donetsk, 2013. – 180 p.
2. M. G. Titova, Nalogovie lgoti : avtoref. dis. ... kand. yurid. nauk : 12.00.04 / M. G. Titova ; Sankt-Peterburgskiy un-t. – SPb., 2004. – 20 p.

3. D. S. Chernykh, *Pravove rehuliuвання opodatkuvannya prybutku pidpriemstv* : avtoref. dys. ... kand. yuryd. nauk : 12.00.07 / D. S. Chernykh ; Akademiia pratsi i sots. vidnosyn Fedetatsii profspilok Ukrainy. – K., 2011. – 19 p.
4. N. A. Solovieva, *Nalogovie vicheti i nalogovie lgoti: problemi sootnosheniya i zakonodatelnogo zakrepleniya* : avtoref. dis. ... kand. yurid. nauk : 12.00.14 / N. A. Solovieva ; Voronezhskiy gosudarstvenniy universitet. – Voronezh, 2010. – 22 p.
5. O. A. Muzyka, *Finansove pravo : navch. posibn.* / O. A. Muzyka. – 2-he vyd., dopovn. i pererobl. – K. : PALYVODA A. V., 2005. – 592 p.
6. V. M. Mandritsa, *Finansovoe pravo* / V. M. Mandritsa, I. V. Rukavishnikova, D. N. Druzhinin ; pod. red. V. M. Mandritsi. – Rostov-na-Donu : Feniks, 1999. – 448 p.
7. O. O. Holovashevych, *Pravove rehuliuвання opodatkuvannya dokhodiv fizychnykh osib v Ukraini* : avtoref. dys. ... kand. yuryd. nauk : 12.00.07 / O. O. Holovashevych ; Natsionalna yurydychna akademiia Ukrainy imeni Yaroslava Mudroho. – Kh., 2008. – 18 p.
8. E. A. Alisov, *Finansovoe pravo : uchebnoe posobie* / E. A. Alisov. – Kh. : Espada, 1999. – 229 p.
9. N. Yu. Pryshva, *Podatkove pravo : navch. posibn.* / N. Yu. Pryshva. – K. : Yurinkom Inter, 2010. – 365 p.
10. O. O. Dmytryk, *Dzherela finansovoho prava* : dys. ... dokt. yuryd. nauk : 12.00.07 / O. O. Dmytryk ; Natsionalna yurydychna akademiia Ukrainy imeni Yaroslava Mudroho. – Kh., 2011. – 549 p.
11. I. I. Babin, *Elementy yurydychnoi konstruktsii podatku* / I. I. Babin // Naukovyi visnyk Chernivetskoho universytetu : zbirn. nauk. prats. – Vyp. 286 : Pravo navstvo. – Chernivtsi : Ruta, 2005. – Pp. 112-115.
12. *Finansovoe pravo : uchebnyk* / pod red. I. N. Pakhomova. – Kh. : Odissey, 2003. – 380 p.
13. *Finansove pravo : kurs lektsii* / nauk. kerivnyk V. A. Predborskyi. – K. : Pravovi dzherela, 1998. – 318 p.
14. *Finansovoe pravo : uchebnoe posobie* / pod. red. M. M. Rassolova. – M. : YUNITI-DANA, Zakon i pravo, 2001. – 444 p.
15. N. V. Vorotina, *Teoretychni pytannia podatkovoho zakonodavstva Ukrainy* : avtoref. dys. ... kand. yuryd. nauk : 12.00.07 / N. V. Vorotina. – K., 1996. – 20 p.
16. O. V. Pokataieva, *Teoretychni zasady pravovoho rehuliuвання spravliannya zahalnodержavnykh podatkiv ta zboriv v Ukraini* / O. V. Pokataieva. – Zaporizhzhia : KPU, 2011. – 300 p.
17. *Nalogovoe pravo : uchebnyk dlya vuzov, otv. red. Yu. A. Krokhina.* – 2-e izd., pererab. – M. : Yurist, 2004. – 720 p.
18. I. I. Kucherov, *Nalogovoe pravo Rossii : kurs lektsiy* / I. I. Kucherov. – M. : Uchebno-konsultativniy tsentr “YurIn-foR,” 2001. – 360 p.
19. A. I. Zemlin, *Nalogovoe pravo : uchebnyk* / A. I. Zemlin. – M. : Forum, 2005. – 304 p.
20. N. V. Milyakov, *Nalogovoe pravo : uchebnyk* / N. V. Milyakov. – M. : INFRA-M, 2008. – 543 p.
21. V. V. Gritsenko, *Kontseptualnie problem razvitiya teorii nalogovogo prava sovremennogo rossiyskogo gosudarstva* : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / V. V. Gritsenko. – Saratov, 2005. – 564 p.
22. S. G. Pepelyaev, *Zakoni o nalogakh: elementi strukturi* / S. G. Pepelyaev. – M. : SVEA, 1995. – 64 p.
23. A. V. Demin, *Nalogovoe pravo Rossii : uchebnoe posobie* / A. V. Demin. – Krasnoyarsk : RUMTS YOU, 2006. – 329 p.
24. I. Ye. Krynytskyi, *Podatkova pilha yak element pravovoho mekhanizmu podatkovoho platezhu* / I. Ye. Krynytskyi // *Finansove pravo.* – No. 3 (21). – 2012. – Pp. 16-19.
25. N. P. Kucheryavenko, *Kurs nalogovogo prava : v 6-ti t.* / N. P. Kucheryavenko. – T. 3. *Uchenie o naloge.* – Kh. : Legas-Pravo, 2005. – 600 p.
26. Ya. V. Hretsa, *Pravovyi mekhanizm realizatsii ta zakhystu prav i zakonnykh interesiv subiektiv podatkovykh pravovidnosyn* / Ya. V. Hretsa, Yu. M. Bysaha. – Uzhhorod : Lira, 2007. – 208 p.