



І. Є. Криницький,

доктор юридичних наук, с.н.с., доцент, завідувач
науково-дослідної лабораторії № 1 Науково-
дослідного інституту фінансового права,
Національний університет ДПС України

ПОДАТКОВО-ПРАВОВІ ПІЛЬГИ: СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ КЛАСИФІКАЦІЇ

Статтю присвячено дослідженню вітчизняної системи податкових пільг. Проаналізовано викладені у юридичній літературі підходи до визначення критеріїв класифікації податково-правових пільг.

Стаття посвячена дослідженню отечественной системы налоговых льгот. Осуществлен анализ изложенных в юридической литературе подходов к определению критериев классификации налогово-правовых льгот.

The article is devoted to the study of the national system of tax incentives. The analysis on various approaches to defining the criteria for the classification of tax incentives found in legal literature was done.

Ключові слова: система податково-правових пільг, критерії класифікації, види та форми податкових пільг.

Пільгування, що виступає дієвим інструментом у досягненні компромісу між потребами конкретного індивідууму та суспільства в цілому, дозволяє конструктивно поєднати публічні та приватні інтереси. Серед усього різноманіття правових пільг особливо місце посідають податково-правові пільги, адже такі функції податкового платежу, як стимулювальна та регулятивна, насамперед реалізуються завдяки задіянню саме цього ефективного правового засобу. У свою чергу, важливість податкової пільги визначається і тією обставиною, що вона є чи не одним з найбільш динамічних елементів правового механізму податкового платежу. Сьогодні окреслена властивість призводить до того, що пільга стає надзвичайно затребуваним елементом. Вітчизняний законодавець, ураховуючи пристосованість податкових пільг до трансформації, має всі підстави вважати, що завдяки зміні цього елемента можна отримати позитивний результат як у фіскальному плані, так і досягнути ефекту в інших сферах життя (політичній, економічній, соціальній тощо). Легкість зміни цього елемента перебуває нібито «на поверхні». Водночас варто зауважити, що вилучення окресленого важеля з загального контексту податково-правового регулювання, необґрунтоване надання йому пріоритету можуть спричинити не тільки викривлення розуміння загальної підгалузевої «картини», але й, урешті-решт, порушення нормального функціонування всього податково-правового механізму, отримання в середньо- та довгостроковій перспективі негативних наслідків.

Необхідно підкреслити, що на досягнення позитивного результату від упровадження пільг у сфері оподаткування можна розраховувати тільки в разі їх адекватного застосування, обрання саме того виду пільг, який, з одного боку, відповідатиме наявній проблемній ситуації, з іншого боку, завдяки своїм властивостям зможе забезпечити досягнення запланованих кількісних та якісних параметрів. Таким чином, вирішення проблеми класифікації податкових пільг буде сприяти не просто вдосконаленню їх системи, не тільки чіткому та точному розподілу податково-пільгового «арсеналу», адже проведення групування не є самоціллю, але й дозволить виважено, відповідно до їх призначення та поставленої

мети, використовувати конкретні різновиди цього унікального інструментарію в законопроектній та правозастосовній роботі.

Зовсім не випадково питання класифікації податкових пільг тією чи іншою мірою вивчали практично всі вчені, які розглядали правове регулювання пільг у сфері оподаткування. Щоправда, навряд чи можна стверджувати, що проблемні моменти, які притаманні розподілу та групуванню податкових пільг, вирішені оптимально. На сьогодні існують різні варіанти класифікації податкових пільг. За таких умов принциповим моментом стає визначення критеріїв, пошук об'єктивних підстав диференціації податкових пільг. У зв'язку з цим зазначимо, що ще у 2002 році Д. Кобильнік констатував: «Немає однозначних підходів щодо класифікації видів і форм податкових пільг» [1, с. 12]. На наш погляд, сучасна ситуація щодо цього питання не зазнала значних змін. Можна виокремити три основних підходи до класифікації податково-правових пільг, які сформувалися на сьогодні. Так, одні вчені виділяють види податкових пільг, інші – надають перевагу виокремленню форм податкових пільг, треті – одночасно припускають існування як видів, так і форм податкових пільг.

Безумовно, не потрібно розраховувати на вирішення всіх наявних проблем, пов'язаних з класифікацією податкових пільг у межах однієї статті. Саме тому, з метою звууження сектору дослідження, ми зосередимося на розгляді їх видів. Вважаємо, що предметний аналіз форм податкових пільг – це завдання окремого дослідження. Нині тільки зауважимо, що цей дискусійний погляд ґрунтується і на позиції вітчизняного законодавця. Так, п. 30.9 ст. 30 ПК України визначає, що податкова пільга надається шляхом: а) податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору; б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору; в) встановлення зниженої ставки податку та збору; г) звільнення від сплати податку та збору [2]. При цьому, на думку М. Кучерявенка, цей перелік є вичерпним [3, с. 347]. Таким чином, вітчизняний законодавець перераховує форми податкових пільг, про їх види в Кодексі не йдеться.

Не залишається осторонь вирішення питань

Фінансове право № 4 (26), 2013



градації податкових пільг і російський законодавець (щоправда, у більш загальному вигляді). Так, згідно з п. 1 ст. 56 Податкового кодексу Російської Федерації пільги з податків і зборів визнаються як передбачені законодавством про податки та збори переваги, що надаються окремим категоріям платників податків і зборів порівняно з іншими платниками податків і зборів, включно з можливістю не сплачувати податок чи збір або сплачувати їх у меншому розмірі [4].

Не дивно, що наведені нормативні положення слугують базою наукових напрацювань. Так, Д. Заніздра вважає, що в Російській Федерації застосовуються чотири види податкових пільг: 1) податкові пільги у вигляді часткового зменшення податкової бази; 2) податкові пільги у вигляді повного або часткового зменшення об'єкта оподаткування; 3) податкові пільги у вигляді зміни строків або порядку сплати податків або зборів; 4) податкові пільги у вигляді зменшення кола суб'єктів оподаткування [5, с. 53]. У свою чергу, С. Пепеляєв зазначає, що залежно від того, на зміну якого елемента структури податку – предмета (об'єкта) оподаткування, податкової бази чи окладної суми – спрямована пільга, вони можуть бути розподілені на три групи: вилучення; знижки; звільнення [6, с. 107]. Аналогічної позиції дотримуються і деякі українські дослідники [7, с. 59–60]. Як бачимо, автори услід за законодавцем уникають термінологічної визначеності щодо окреслених структурних елементів.

Відсутність ясності з цього питання призводить до формування й іншого підходу до класифікації. Його прихильники мають певну «поєднану» або «проміжну» позицію: науковці одночасно відносять конкретні податкові пільги як до форм, так і до видів. Якскравою демонстрацією такої своєрідної та навряд чи виправданої конвергенції є позиція Н. Лайченкової. З одного боку, вона стверджує: «Щоб говорити про право на податкові пільги, необхідно з'ясувати, що таке податкова пільга, яких видів та форм вони бувають, за якими підставами та на яких умовах вони надаються тощо» [8, с. 76], а з іншого, автор відносить податковий кредит і до виду податкових пільг [8, с. 100], і до їх форми [8, с. 99]. Не залишаються осторонь цієї тенденції і вітчизняні дослідники. Так, Д. Кобильнік у кандидатській дисертації (п. 2.2 «Форми податкових пільг») аналізує застосування знижок та вилучень як двох найбільш принципових видів податкових пільг, що поділяються за об'єктом оподаткування [1, с. 13]. Тобто ми можемо спостерігати відсутність чіткого розмежування підстав диференціації податкових пільг.

Проте буде несправедливо стверджувати, що питання співвідношення форм і видів податкових пільг залишається поза увагою фахівців-фінансистів, спроби вирішити його робилися неодноразово. Водночас потрібно зауважити, що проблемні моменти в цьому сегменті залишаються. Зокрема, Р. Костянян пропонує під видами податкових пільг розуміти стійку сукупність податкових пільг, що об'єднані на підставі єдиного, загального для них критерію [9, с. 56]. У свою чергу, автор зазначає, що, на відміну від поділу податкових пільг на види, який здійснюється залежно від обраного критерію, форми податкових пільг відрізняються тим, яким чином

досягається ефект від податкової пільги [9, с. 57]. Безумовно, автор має право на власну думку. Проте такий підхід потребує додаткової аргументації, адже обраний варіант визначення форм податкових пільг теж ґрунтується на певному критерії – ним слугує те, «яким чином досягається ефективність від податкової пільги». Отже, нівелюється різниця між видами та формами податкових пільг, як їх розуміє правознавець.

Звертаючись до наявних у науці податкового права напрацювань стосовно видів податкових пільг, варто зауважити, що найбільш простим варіантом класифікації є той, коли автор обирає тільки одну підставу для групування. Наприклад, О. Красноперова поділяє податкові пільги на пільги з федеральних податків та зборів, пільги з регіональних податків та зборів і пільги з місцевих податків та зборів [10, с. 51]. Такий підхід відповідає федеративному устрою держави, закріпленому Конституцією РФ, та структурі податкової системи Росії. Для України, виходячи з унітарної побудови нашої держави, подібний поділ не є виправданим. Проте, ураховуючи досвід вітчизняного податково-правового регулювання (зокрема, справляння збору за проїзд по території прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон, або збору на розвиток рекреаційного комплексу Автономної Республіки Крим) та можливу перспективу, категорично виключати існування регіональних податкових платежів та, відповідно, пільг з них, не варто. До речі, регіональні пільги з оподаткування можна розглядати також через призму спеціальних економічних зон, територій пріоритетного розвитку, зон екологічного лиха тощо, тобто як підвид територіальних податкових пільг. Таким чином, за певних умов можна виокремлювати загальнодержавні, регіональні та місцеві податкові пільги. Критерієм класифікації при цьому можуть слугувати різновид податкового платежу або територія «дії» податкової пільги.

На особливу увагу заслуговує підхід Д. Кобильніка, який уперше в Україні на дисертаційному рівні дослідив проблематику правового регулювання податкових пільг. На його думку, їх можна поділити таким чином: за типом платника податку (на пільги, що надаються фізичним особам, юридичним особам, та ті, що надаються і фізичним, і юридичним особам); за об'єктом (на майнові, прибуткові та ті, що пов'язані з певним видом діяльності платника); за строками дії (на постійні, періодичні та надзвичайні); за каналом надходження (на державні, місцеві та сумісні звільнення відповідно до території, на якій здійснюється дія податкового звільнення); за стадією використання (на звільнення до нарахування суми податку і після визначення такої суми) [1, с. 12–13]. Ця позиція може цілком слугувати основою подальшого наукового пошуку критеріїв класифікації податково-правових пільг. При цьому пропонуємо звернути увагу на «більшові точки» їх групування.

Часто вчені «звужують» податкову пільгу до різноманітних аспектів сплати платежу. Так, О. Липко робить висновок, що пільги у кінцевому підсумку впливають на розмір податку, що підлягає сплаті [11, с. 168]. Проте зведення податкової пільги виключно до мінімізації суми податкового



платежу, інших економіко-соціальних чинників (до матеріальних факторів) залишає поза «природною територією» цієї категорії цілий арсенал пільг, які умовно можна визначити як процесуальні. Адже, наприклад, податкові пільги з реєстрації та обліку платників податків і зборів, їх звітності не впливають на кількісні параметри податкового платежу. З іншого боку, вітчизняні науковці рідко розглядають такий особливий різновид податкових пільг, як імунітет. Хоча це виключне право посадових осіб, проте воно заслуговує на виділення з загальної кількості пільг у сфері оподаткування. Зокрема, можна вести мову про імунітет дипломата, що охоплює і фіскальний імунітет: дипломатичний представник звільняється від сплати всіх встановлених податків та зборів [12, с. 258]. Однак це досить вільне трактування податкового полегшення, яке призводить до його розуміння як абсолютного. Точніше було б вести мову про надане їм право не сплачувати податкові платежі у країні перебування.

Вважаємо, що має право на існування й така підстава класифікації, як вид законодавчого акта, у якому закріплені податкові пільги. Раніше, за умови певної латентності податкових пільг, для їх виявлення треба було виходити й за межі податкового законодавства. З ухваленням Податкового кодексу України ситуація кардинально змінилася, адже тепер підстави для надання податкових пільг та порядок їх застосування визначаються виключно цим Кодексом (п. 7.4 ст. 7 ПК України) [2], проте деякі «рудиментарні» явища залишилися. Так, можна навести Закон України «Про звільнення від оподаткування грошових коштів, які спрямовуються на проведення новорічно-різдвяних свят для дітей та на придбання дитячих святкових подарунків» [13], згідно зі статтею 2 якого від оподаткування ПДВ звільняється ряд операцій. Не є поширеним і такий критерій класифікації податково-правових пільг, як їх галузева ознака. Проте вітчизняна практика запровадження пільгування у сфері оподаткування характеризується фактами надання пільг підприємствам, виходячи з їх належності до тієї чи іншої галузі промисловості (наприклад, готельний бізнес, IT-індустрія) або сільського господарства. Варто зазначити, що Україна таким чином залишається поза загальним світовим трендом, коли податкові пільги спрямовуються на стимулювання інноваційної діяльності як такої, досягнення технологічного прориву, технічного оновлення.

Окреслений нами перелік підстав класифікації податково-правових пільг не є «закритим», а проблеми, що її супроводжують, не обмежуються тільки наведеними. Перманентне реформування вітчизняної системи оподаткування, еволюція податково-правового регулювання та вади наукового супроводження в цій сфері потребують активізації подальшого наукового пошуку в зазначеному напрямі.

Список використаної літератури

1. Кобильнік Д. А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук / Д. А. Кобильнік. – Х., 2002.
2. Голос України. – 2010. – № 229.
3. Податковий кодекс України : науково-практичний комен-

тар : у 3 ч. / [за ред. М. П. Кучерявенка та І. Х. Темкіжева]. – Х.: Право, 2012. – Ч. 1.

4. Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

5. Заниздра Д. Ю. Правовые основы использования налоговых льгот в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук / Заниздра Д. Ю. – М., 2005.

6. Налоговое право : учебное пособие / [под ред. С. Г. Пепеляева]. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000.

7. Марченко В. Б. Податкове право : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / В. Б. Марченко, М. Ф. Легкова. – К. : КНЕУ, 2004.

8. Лайченкова Н. Н. Стимулы в налоговом праве : дис. ... канд. юрид. наук / Лайченкова Н. Н. – Саратов, 2007.

9. Костанян Р. К. Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук / Костанян Р. К. – М., 2008.

10. Красноперова О. А. Динамика законодательства Российской Федерации в сфере налоговых льгот / О. А. Красноперова // Гражданин и право. – 2000. – № 3.

11. Липко О. Ю. Правове регулювання механізму податку : зміст та складові : дис. ... канд. юрид. наук / Липко О. Ю. – Х., 2013.

12. Мирошник С. В. Теория правового стимулирования : дис. ... д-ра юрид. наук / Мирошник С. В. – Ростов-на-Дону, 2003.

13. Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 1. – Ст. 5.

Стаття надійшла до редакції 23.09.2013 р.