

15.05.2003 № 755-IV // Голос України від 24.06.2003. — № 115

3. Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 № 334/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. — 24.01.1995. — № 4. — Стор. 51. — Ст. 28

4. Кодекс адміністративного судочинства України // Відомості Верховної Ради України від 09.09.2005. — 2005 р. — № 35, 35-36, 37. — Стор. 1358. — Ст. 446.

5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Голос України від 04.12.2010. — № 229-230.

6. Постанова Верховного Суду України від 22 вересня 2009 року // [Електронний ресурс]. — Єдиний державний реєстр судових рішень. — Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/4970764>

7. Про затвердження Правил продажу непродовольчих товарів: наказ Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України N 294 від 27.05.96 // [Електронний ресурс]. — Верховна Рада України. Законодавство України. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0298-96>

8. Про затвердження типових форм первинного обліку роботи вантажного автомобіля: наказ Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 27 травня 1996 року № 294 від 29 грудня 1995 року № 488/346 [Електронний ресурс]. — Верховна Рада України. Законодавство України. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws>

9. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 17 лютого 2009 року // [Електронний ресурс]. — Єдиний державний реєстр судових рішень. — Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/>

УДК 347.73

Шаптала Є. Ю., здобувач Національного університету
Державної податкової служби України

Види податкових стимулів: правова природа та співвідношення

Стаття присвячена дослідженню правової природи податкових стимулів. Автор виділяє основні види податкових стимулів — податкові пільги, податкові заохочення та податковий імунітет, розкриває їх правову природу та співвідношення.

Ключові слова: податкові стимули, податкові пільги, податкові заохочення, податкових імунітет.

Статья посвящена исследованию правовой природы налоговых стимулов. Автор выделяет основные виды налоговых стимулов - налоговые льготы, налоговые поощрения и налоговый иммунитет, раскрывает их правовую природу и соотношение.

Ключевые слова: налоговые стимулы, налоговые льготы, налоговые поощрения, налоговых иммунитет.

The article investigates the legal nature of the tax incentives. The author highlights the major types of tax incentives - tax breaks, tax incentives and tax immunity, reveals their legal nature and value.

Keywords: tax incentives, tax credits, tax incentives, tax immunity.

З'ясовуючи природу податкового стимулу, треба виходити із складності цієї конструкції, яка охоплює низку складових. У зв'язку з цим навряд чи є підстави ототожнювати податкові пільги та податкові стимули. Останні являють собою більш ускладнену категорію, куди податкові пільги входять в якості окремої складової. Більш того, податкові стимули реалізують більш ускладнену сукупність завдань та спрямовуються на організацію та стимулювання поведінки учасників податкових відносин. Безумовно, певні функції стимулювання здійснюються і шляхом податкових

звільнень, але для податкових пільг це не основна функція, та вона відіграє певну похідну роль.

Класифікуючи податкові стимули, доцільно виділити їх наступні види:

1. Податкові пільги. Вони виступають найбільш розповсюдженим різновидом податкових стимулів [2, с.14-15]. Характеризуючи податкові пільги як різновид податкових стимулів, А. В. Бризгалін звертає увагу на те, що податкові пільги, як дієвий стимул, надається податковим законодавством як виключна можливість повного чи часткового звільнення від сплати податку при наявності об'єкта оподаткування, а також будь-яке інше пом'якшення податкового тиску для платника [4]. Дійсно, податкові пільги, виступаючи найпоширенішим різновидом податкових стимулів, реалізують загальну для всіх видів стимулів функцію. В той же час, їм притаманні і певні особливості, які дозволяють виокремити їх в самостійну підгрупу. До таких особливостей відносяться:

а) встановлюються виключно в податковому законодавстві. Хотілося б підкреслити, що цей припис є досить традиційним для податкового законодавства. Наголос на тому, що органи державної влади можуть встановлювати додаткові пільги щодо оподаткування в межах сум, які надходять до відповідних бюджетів, характеризував податкове законодавство і до прийняття Податкового кодексу України [1]. Зберігся цей наголос і у чинному Податковому кодексі України [3].

При цьому хотілося б звернути увагу на дві обставини. По-перше, місце податкових пільг серед елементів податкового механізму. У той же час законодавець дещо змінив підхід в регулюванні цих обставин. Так, до прийняття Податкового кодексу застосування пільг розглядалося на рівні підстав використання та застосування будь-якого елемента податкового механізму (так само як і платника, об'єкта і т.д.). П. 7.2 ст. 7 Податкового кодексу України чітко визначає для пільг додатковий характер та значення. Якщо п. 7.1 ст. 7 цього акту підкреслюється, що під час встановлення податку обов'язково визначаються відповідні елементи (платник, об'єкт, база і т.д., за виключенням податкової пільги), то в наступному пункті (7.2) підкреслюється, що під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування. Таким чином, законодавець чітко визначив свою позицію щодо додатковості визначення податкових пільг, а фактично і їх необов'язковості. Тобто, ми можемо уявити собі таку форму організації справляння податків, при якій податкові звільнення не будуть використовуватись взагалі.

По-друге, хотілося б звернути увагу на певну комплексну межу в застосуванні податкових пільг. Йдеться про використання норм бюджетного та податкового законодавства. Бюджетним кодексом України закріплено спеціальну процедуру корегування доходної та видаткової частини. При цьому, якщо ті чи інші показники впливають на розмір доходів чи видатків, подібні зміни мають прийматися не менш ніж за 6 місяців до прийняття Закону України про державний бюджет. Саме тому норма щодо запровадження податкової пільги має характер бюджетно-податкового важелю в регулюванні.

б) податкові пільги передбачають повне або часткове звільнення від оподаткування. При цьому хотілося б зробити наголос саме на відповідному узагальненому критерії щодо адресності податкових пільг. Законодавець виключає їх індивідуалізацію, та в якості суб'єктів, щодо яких застосовується така пільга, використовує відповідні категорії осіб, типи об'єктів оподаткування чи видів діяльності.

в) податкова пільга передбачає пом'якшення податкового тиску на платника. Треба звернути увагу на те, що законодавець не дає визначання такої конструкції. Використання понять категорій податкової межі, податкового тиску є зібраним механізмом.

На наш погляд, необхідно уточнити позицію А.В. Бризгаліна стосовно характеристики податкової пільги як повного чи часткового звільнення від сплати податку при наявності об'єкта оподаткування [4]. По-перше, податкова пільга стосується не лише обов'язку щодо сплати, але і інше складових податкового обов'язку (обов'язку щодо податкового обліку та податкової звітності). Безумовно, надання податкової пільги буде передбачати звільнення і від таких обов'язків платника. По-друге, навряд чи в цій ситуації слушно робити акцент на наявності об'єкта оподаткування. Нам здається, що його наявність обумовлює виникнення податкового обов'язку в цілому і акцент при наданні податкової пільги на об'єкті оподаткування не обов'язкове.

Використання податкових пільг передбачає відповідні умови. Тобто, як і стосовно підстав виникнення податкового обов'язку, так і стосовно податкової пільги має йтися про складний юридичний факт, який поєднував би наявність відповідних підстав (певна категорія платника, спеціальний вид діяльності і т.д.) та встановлену законодавством процедуру надання такої пільги та її використання.

Класифікація податкових пільг може здійснюватися за різними підставами. Певним чином, ці теоретичні висновки збігаються зі ст. 30 «Податкові пільги» Податкового кодексу України. В деяких дослідженнях наводиться неоднозначна позиція щодо класифікації податкових пільг. Так, Н.Н. Лайченкова, класифікуючи податкові пільги за формами та видами, виділяє: а) мінімум об'єкта оподаткування, який не оподатковується; б) вилучення певних об'єктів оподаткування; в) звільнення від сплати певних категорій осіб; г) податкові вирахування; ґ) цільові податкові пільги (відстрочка, розстрочка, інвестиції та податковий кредит) [2, с.19-21]. По-перше, Н.Н. Лайченкова, надаючи вище вказану класифікацію, підкреслює, що йдеться про класифікацію форм та видів, не розмежовуючи їх. Вид податкового звільнення - більш узагальнююча, родова конструкція. Кожний вид може реалізовуватись в низці форм. Таке безпідставне поєднання видів та форм навряд чи свідчить про можливість побудови чіткої узгодженої системи застосування звільнень в відносинах оподаткування. По-друге, складно віднести до пільг неоподатковуваний мінімум об'єкта оподаткування. Ми виходимо з того, що податкова пільга являє собою певне виключення із загального режиму оподаткування, звільнення, яке надається окремим категоріям платників. Неоподатковуваний мінімум надається всім без виключення платникам даного податку. Тому ми вважаємо, що в цій ситуації порушується змістовний підхід щодо природи податкової пільги. По-третє, звільнення від сплати податків стосується саме окремих категорій платників, тоді як Н.Н. Лайченкова звертає увагу на звільнення від сплати податків окремих осіб чи категорій платників. З одного боку, не зрозуміло, чим відрізняється в цій ситуації особа від платника, бо не сплачувати податок можна дозволити лише зобов'язаній особі – платнику. Крім нього, інших осіб, зобов'язаних сплачувати податки, не може бути (безумовно, ми розуміємо, що в цій ситуації може йтися і про представників платника податків, але останній виконує обов'язок все ж таки платника). З іншого боку, посилення на звільнення від сплати окремих осіб порушує заборону на індивідуалізацію податкових пільг, знищує типовість їх стосовно певних категорій

платників, а не окремих особистостей. По-четверте, складно погодитись з включенням до цільових податкових пільг різних варіантів податкового кредиту (в даному випадку - інвестиційного). Податковий кредит доцільніше відносити до варіантів зміни строку сплати податку, бо його надання не зменшує (а іноді за рахунок відсотків і збільшує) податкове навантаження.

2. Податкові заохочення. В основі податкових заохочень лежить правомірна поведінка платника. Саме це обумовлює відповідне реагування з боку держави. Оцінюючи позитивність дій платника, які збігаються з реалізацією інтересів держави та суспільства, суб'єкт владних повноважень і набуває можливостей заохочення такої поведінки.

Н.Н. Лайченкова податкові заохочення пов'язує із податковими вилученнями, стандартними вирахуваннями, соціальним вирахуванням на благодійність [2, с.21-22]. На наш погляд, така позиція не зовсім логічна. Справа в тому, що ці різновиди заохочень виділялись нею і як різновиди податкових пільг [2, с. 19-20]. Складно через однаковий набір складових визначати дві різні конструкції. Саме тому нам здається неаргументованою подібна позиція дослідниці.

На наш погляд, заохочення в сфері оподаткування повинні формувати більш глибокі стимули для ініціації, стимулювання відповідної поведінки платника. Найбільш логічним при цьому постає проблема співвідношення режимів оподаткування. Справляння податкового обов'язку в загальному режимі оподаткування визначає узагальнену форму виконання податкового обов'язку. В той же час, законодавець дуже часто використовує конструкцію спеціальних податкових режимів. Саме завдяки їм підштовхуються напрямки найбільш бажаної для владного суб'єкту поведінки платника. Деякі з податкових платежів саме таким шляхом запроваджувались в якості експерименту. Достатньо лише згадати появу в податковій системі України фіксованого сільськогосподарського податку.

Спеціальні податкові режими, залучені в якості конструкції, яка на сьогодні остаточно склалася в чинному законодавстві, регулюється розділом XIV «Спеціальні податкові режими». Не можна вважати, що все це є новелою податкового законодавства. Спрощенна система оподаткування, фіксований сільськогосподарський податок, збори у вигляді цільових надбавок застосовувались і до прийняття Податкового кодексу України. В той же час, поява в кодифікованому акті цілісної їх конструкції, та і взагалі, визначення спеціального податкового режиму, з'явилося лише з прийняттям Податкового кодексу України.

3. Податковий імунітет. Цей різновид податкових стимулів має багато спільного із податковими пільгами. Він теж стосується звільнень платників від сплати податків. В той же час, його принциповою особливістю є те, що його застосування передбачає узгодження національного та міжнародного законодавств. Крім цього, податковий імунітет передбачає в якості осіб, на регулювання поведінки яких спрямовано вплив податкового стимулювання спеціальних суб'єктів. Найчастіше йдеться про дипломатичні чи консульські установи. Саме цим і обумовлюється комплекс застосування національного та міжнародного законодавств.

Податковий імунітет, як різновид цілісної конструкції податкового стимулювання, посилає на традиційному та вираженому критерії резиденства. Саме з ним пов'язується надання певних приференцій в сфері оподаткування. Н.Н. Лайченкова аргументує

свою позицію стосовно податкового імунітету та виокремлює в якості осіб, які підпадають під нього, голів та персонал представництв іноземних держав, які мають дипломатичний або консульський ранг, а також членів їх сімей, які проживають разом з ними [2, с.23]. Погоджуючись з такою думкою, нам складно охарактеризувати як всебічно виважену наступну думку цього автора. Вона підкреслює, що податковий імунітет пов'язаний з міжнародною діяльністю держави, міжнародних організацій окремих осіб (дипломатів та консулів) [2, с.22]. Безумовно, в цій ситуації йдеться про стимулювання поведінки всіх осіб, які представляють публічного суб'єкта. Тобто, податковий імунітет стосується держави та учасників податкових відносин, які представляють та реалізують її інтереси.

На наш погляд, певним засобом податкового імунітету можна охарактеризувати і діяльність в сфері оподаткування зобов'язаних осіб. В цій ситуації йдеться про певні обмеження стосовно оподаткування доходів, отриманих платником як на території України, так і з джерел за межами держави.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Закон України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 № 1251-XII // Відомості Верховної Ради від 24.09.1991. — № 39. — Ст. 510.
2. Лайченкова Н.Н. Стимулы в налоговом праве. Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2007. — 26 с.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Голос України від 04.12.2010. — № 229-230.
4. Практическая налоговая энциклопедия / под ред. А.В. Брызгалина. Том 1. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика // [Электронный ресурс]. — Справочная правовая система «Гарант». — Режим доступа: <http://base.garant.ru/5313172/>