

УДК 347.73

Вишемирський Максим Ігорович,
здобувач Національного університету
державної податкової служби України



ВПЛИВ ПОДАТКОВОГО ОBOB'ЯЗКУ НА ВИЗНАЧЕННЯ МІСЦЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ В ПРАВОВОМУ МЕХАНІЗМІ ПОДАТКУ

Стаття присвячена розгляду питання про вплив податкового обов'язку на визначення місця податкових пільг в правовому механізмі податку. Автор розглядає підходи до визначення структури правового механізму податку та місця в ньому податкових пільг. Також автором аналізуються статичні та динамічні елементи правового механізму податку. Автор приходить до висновку, що головним змістом, який утворюється правовим механізмом податку, є податковий обов'язок платника податку. Пропонується розглядати податковий обов'язок в аспекті його змісту та форми, при чому зміст вказує на те, що саме становиться конкретним вираженням податкового обов'язку, а форма дозволяє з'ясувати, яким чином податковий обов'язок має бути виконано в аспекті процедурних вимог.

Ключові слова: податковий обов'язок, податкові пільги, правовий механізм податку, елементи правового механізму податку, структура правового механізму податку.

Постановка проблеми. В основному, місце податкових пільг у правовому механізмі податкового платежу визначається як наслідок розподілу останнього на три відносно відокремлені групи: 1) основних елементів податку; 2) додаткових елементів податку; 3) факультативних елементів податку. При цьому, всебічний аналіз головного функціонального призначення та особливостей правового регулювання податкових пільг дозволяє віднести податкові пільги саме до факультативних елементів юридичної конструкції податку. Тим самим визначається зовнішня форма податкових пільг як податкового елемента. У зв'язку з цим, роль податкових пільг потребує додаткового наукового дослідження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблематика податкового обов'язку та податкових пільг висвітлювалася у працях таких вітчизняних та іноземних науковців, як Д. А. Кобильник, І. І. Кучеров, М. П. Кучерявенко та ін. Однак системного дослідження у науці податкового права так і не було здійснено.

Постановка завдання. Метою статті є розкриття впливу податкового обов'язку на визначення місця податкових пільг в правовому механізмі податку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Поряд з наведеними вище групами податкових пільг у правовому механізмі податкового платежу можна знайти й інші шляхи які стосуються як визначення структури податкового механізму в цілому, так і місця в ньому податкових пільг зокрема. Так, доволі оригінальною є альтернативна класифікація податкових елементів, яку пропонує І. І. Кучеров на підставі виокремлення статичних та

динамічних складових податку. На його думку, можна умовно виділити як ті елементи, з яких власне складено податок (статичні елементи податку), так і елементи, що визначають його функціонування (динамічні елементи податку) [2, с. 237]. При цьому, до основи даного поділу автором закладено системний підхід, який передбачає розгляд правового механізму податку як єдиної системи із відповідним виокремленням в ній статичних та динамічних елементів.

Суттєво, що податкові пільги і при такому, неklasичному, поділі правового механізму податку виявляють власну своєрідність порівняно до загальних факультативних елементів юридичної конструкції податку (тобто такими факультативними елементами, які є загальними і спільними щодо більш ніж одного податку: наприклад, порядок заліку та повернення переплаченого податку, засоби забезпечення сплати податку, порядок примусового стягнення недоплати; порядок заліку і повернення зайве стягнутого податку, порядок стягнення сум податкових санкцій). Зокрема, за виробленням І. І. Кучеровим підходом, податкові пільги (які хоч прямо і не виділені автором в аналізованій класифікації, але їх місце у ній цілком зрозуміле) мають відноситись до складу статичних елементів податку, тоді як загальні факультативні елементи – до групи динамічних елементів.

Такий висновок стосовно належності податкових пільг в наведеній класифікації саме до статичних елементів правового механізму податку виступає з самого обґрунтування та викладення ознак групи статичних податкових елементів. Зокрема, І. І. Кучеров зазначає, що саме ці елементи формують матеріальний початок податку, оскільки визначають, хто, з чого і скільки повинен сплатити до бюджету в рамках виконання відповідного податкового обов'язку. Із цих елементів в цілому ... і складається правове тіло податку [2, с. 237]. Отже податкові пільги, які уточнюють коло платників податків, виводячи певні їх категорії з-під оподаткування, зменшують податкову базу, як виражене вираження об'єкта податку, або дозволяють застосовувати знижену податкову ставку безпосередньо стосуються «правового тіла податку». При цьому, податкові пільги напряму визначають зміст і обсяг реалізації головного податкового обов'язку платника податку – суму грошових коштів, які даний платник повинен перерахувати у відповідний бюджет.

На базі визначених вище головних рис та характеристик елементів статичної групи податкового механізму І. І. Кучеров пропонує наступний їх видовий перелік. Він зазначає, що до статичних елементів податку за вказаною вище підставою слід віднести такі елементи, як суб'єкт і об'єкт податку, податкову базу, масштаб податку, податковий період і податкову ставку [2, с. 237]. В цілому такий склад групи статичних елементів правового механізму податку має залишатися відкритим. Окрім самих податкових пільг до цієї групи можуть входити й інші елементи (наприклад, предмет податку), які здатні визначати податок.

Доповнення статичних елементів правового механізму податку здійснюється за допомогою його динамічних елементів. З цього приводу І. І. Кучеров зауважив, що динамічні елементи податку, об'єднуючись і з його статичними елементами, активізують всю юридичну конструкцію податку. ... Із сукупності цих елементів складається процедура виконання податкового обов'язку, яким фактично і визначається функціонування податку [2, с. 237].

Отже, призначення такої групи елементів податкового механізму полягає у закріпленні порядку реалізації податкового обов'язку платників податку. Реалізація ж

податкового обов'язку при цьому розглядається як головна мета існування цілісної конструкції податку.

Надалі І. І. Кучеров наводить орієнтовний склад групи динамічних елементів правового механізму податку. Він зазначає, що у якості динамічних елементів податку можна розглядати такі елементи, як порядок обчислення податку, порядок сплати податку, порядок заліку та повернення надмірно сплаченого або надмірно стягнутого податку. Особливе місце відводиться також елементам, що складають механізм податково-правового примусу, до числа яких відносяться порядок забезпечення сплати податку і порядок застосування податкових санкцій за несплату податку [2, с. 237]. Вважаємо, що сюди слід віднести і порядок застосування податкових пільг. Він конкретизовано виділяється в українському податковому законодавстві на рівні з самими податковими пільгами, які закріплені у п. 7.2 ст. 7 Податкового кодексу України [5] у переліку елементів податку, якими може доповнюватися податковий механізм (тобто факультативними елементами).

Разом з тим, не заперечуючи саму можливість існування класифікації елементів правового механізму податку на статичні та динамічні, потрібно констатувати принципову відмінність такого поділу. Справа в тому, що за загальнонауковими уявленнями будь-яке явище має власний зміст та форму. При цьому те, що відноситься до змісту, уособлює в собі рухливі, динамічні складові розглядуваного явища, тоді як форма – це відносна нерухома, статична структура такого явища.

Екстраполюючи вище наведене на правовий механізм податку та його елементи, слід зауважити, що головним змістом, у даному випадку, виступає податковий обов'язок платника податку. Такий податковий обов'язок і його основний елемент (сплата суми податку) є наслідком статичних елементів податку. Однак, внаслідок того, що вони визначають зміст податкового обов'язку платника податку, таким «статичним» елементом насправді стає притаманна рухливість та динамізм.

Отже, саме ці «статичні» елементи податку є рушійною силою зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин (визначаючи обов'язок платників до активних дій). Крім того, саме за допомогою періодичного корегування даних елементів публічні територіальні суб'єкти забезпечують відповідність між податковими правовідносинами та, реально існуючими економічними відносинами у суспільстві, що дозволяє забезпечувати дотримання головних принципів оподаткування. Наочним прикладом цього є податкові пільги, які, варіюючи податковий тиск на платників, втілюють засади соціальної справедливості оподаткування. В свою чергу, дана можливість варіювання податкового тиску утворюється за допомогою рухливості і придатності податкових пільг до їх зміни та корегування в разі потреби.

Натомість, раніше виведені «динамічні» елементи податкового механізму стосуються, перш за все, правової форми, порядку виконання платником свого основного податкового обов'язку. Оскільки ж форма є статичним утворенням, то й відповідні на перший погляд «динамічні» податкові елементи набувають рис усталеності та незмінності. Так, наприклад, порядок сплати податку або порядок складання податкової звітності може залишатися незмінним при різних податкових режимах, при зміні податкової бази, податкових ставок тощо.

Саме тому у Податковому кодексі України розділ з питань складання податкової звітності та податкового адміністрування віднесений до загальної, а не особливої частини. Те ж саме стосується й закріплення у Податковому кодексі України відповідальності і порядку накладення санкцій за порушення податкового законодавства, тобто відповідне



правове регулювання здійснено спільно для різних податкових режимів. Отже, природня статичність, що притаманна формі, дозволяє робити узагальнення пов'язаних з нею елементів податку, фактично розповсюджуючи останні у незмінному вигляді на більшість правових конструкцій податкових платежів.

Податковий обов'язок може не тільки допомагати класифікувати правовий механізм податку на статичні і динамічні складові елементи але й виступати в якості самостійного критерію класифікації елементів податку. Саме на цю важливу обставину звертає увагу Д. А. Кобильник при дослідженні природи податкових пільг і визначенні їх ланки у правовому механізмі податку.

При цьому, Д. А. Кобильник, в цілому сприймаючи запропоноване М. П. Кучерявенком розмежування елементів правового механізму податку на обов'язкові та факультативні із наявністю відповідних підгруп обов'язкових елементів у вигляді основних та додаткових, акцентує увагу стосовно самого критерію такої класифікації. Нагадаємо, що М. П. Кучерявенко для цієї мети вирішив використовувати значення та вплив тих чи інших елементів податкового механізму на визначеність останнього і сам зміст податкового платежу [3, с. 150; 4, с. 141]. Однак, Д. А. Кобильник зауважив, що при розмежуванні правового механізму податку на групи основних і додаткових елементів необхідно використовувати більш значні й суттєві ознаки [1, с. 61]. Надалі в обґрунтування своєї думки він намагається послідовно викласти свої міркування щодо таких ознак.

Так, Д. А. Кобильник позначає, що можна поділити всі елементи податкового механізму на основні – елементи, які визначатимуть розмір податкового обов'язку у вузькому значенні, та додаткові. Останні, деталізуватимуть особливості визначення суми податку, що підлягає сплаті, строки сплати податку і суттєво не впливатимуть на розмір податкового обов'язку [1, с. 61]. У даному викладенні своєї тези науковець спробував провести певну межу між підгрупами обов'язкових елементів податку. При цьому, підставою віднесення елементів до підгрупи основних стає їх пряма участь у формуванні головного податкового обов'язку платників податку, яким є сплата суми податку до бюджету.

Варто зазначити, що з іншими двома складовими елементами податкового обов'язку (здійсненням податкового обліку та поданням податкової звітності) пов'язується не тільки тріада «суб'єкт-об'єкт-ставка» як основні елементи податкового механізму, а й інші елементи. Наприклад, реалізація обов'язку з подання податкової звітності відбувається завдяки закріпленню відповідного допоміжного елемента правової конструкції податку, яким є порядок подання звітності про обчислення і сплату податку (при цьому однією з особливостей даного елемента податку є те, що його фактична правореалізація зі створенням відповідного податкового правовідношення щодо податкової звітності буде відбуватись навіть при відсутності у платника податку самого об'єкту оподаткування). Саме тому при виділенні основних елементів податкового механізму із застосуванням критерію податкового обов'язку слід конкретизувати основний елемент податкового обов'язку – сплату суми податкового платежу.

У свою чергу, додаткові елементи правового механізму податку виконують допоміжну, своєрідну сервісну функцію у цьому процесі і лише опосередковано впливають на розмір податкового платежу. Втім, доки з представленого ще не до кінця визначено чіткість щодо межі між різними видами податкових елементів.

Таку чіткість Д. А. Кобильник визначає обґрунтуванням того, що за рахунок основних елементів правового механізму податку будуть визначатися зміст і розмір



податкового обов'язку, тоді як додаткові елементи визначатимуть порядок та особливості його обчислення і сплати [1, с. 61]. Дійсно, за відсутності закріплення того, хто є платником податку, з чого останній сплачується та в якому розмірі, головний податковий обов'язок стає як практично, так й теоретично безпідставним, невраховуваним і нездійсненним, а сам податковий обов'язок у широкому розумінні втратить будь-який сенс. Додаткові ж елементи податку тут покликані сприяти, організувати і підтримувати реалізацію сплати податкового платежу. Причому одночасно на додаткові елементи податку покладається і завдання по забезпеченню втілення таких складових загального податкового обов'язку, як здійснення податкового обліку та звітування про обчислення і сплату податку.

Іншими словами, подібно до поділу елементів податкового механізму на статичні та динамічні, в концепції Д. А. Кобильника податковий обов'язок розглядається в аспекті його змісту та форми (проте, як було вказано, податковий обов'язок в цій концепції внутрішньої будови податку враховується виключно як самостійний критерій). Зміст вказує на те, що саме становиться конкретним вираженням такого обов'язку, а форма дозволяє з'ясувати, яким чином податковий обов'язок має бути виконано, яка саме процедура має бути застосована платником задля належного виконання основних вимог, що перед ним ставляться податковим законодавством.

За такої концепції, фактично, сама дієвість податкового обов'язку, його сутність стають критерієм для віднесення елементів податкового механізму до однієї чи іншої групи. При цьому, вже не потрібно розглядати податковий обов'язок через умовну призму статичності та динаміки, як це зробив І. І. Кучеров: податковий обов'язок відтепер позначається самостійною та повноцінною основою класифікації складових елементів податку. Отже, концепцію Д. А. Кобильника щодо класифікації елементів правового механізму податку можна визначити як внутрішньо змістовну (таку, що диференціює елементи за роллю у податковому обов'язку).

Водночас, Д. А. Кобильником зроблено логічне продовження позиції М. П. Кучерявенка щодо підстав поділу податкових елементів. Для цього достатньо лише цілком природно пов'язати між собою сутність правової конструкції податку (на деталізацію якої і вказував М. П. Кучерявенко при позначенні критерію класифікації елементів податку) і сам податковий обов'язок. Дійсно, саме у конкретизації останнього в остаточному підрахунку і полягає основний внутрішній зміст правової конструкції всіх податкових платежів. В свою чергу, завдяки встановленим механізмам реалізації податкового обов'язку втілюються у життя всі головні функції (фіскальна, регулятивна та контрольна) як окремого податку, так і оподаткування в цілому. Цим повністю виправдовується та обґрунтовується пряме використання податкового обов'язку в якості підстави розмежування обов'язкових елементів податку на основні та додаткові.

Здавалося б, у такій структурі податкового механізму місце податкових пільг має визначатись безпомилково – у групі факультативних елементів податку, адже пільги не віднесені законодавцем до числа обов'язкових. Однак, всупереч цьому, Д. А. Кобильник несподівано включає податкові пільги у коло обов'язкових елементів податку, причому у підгрупу основних елементів. Він зауважив про необхідність відносити податкові пільги до основних елементів правового механізму податку [1, с. 62]. Обґрунтовуючи особливе місце податкових пільг, Д. А. Кобильник вказує, що не можна уявити практично жодного податку, у якому б розмір податкового платежу не був би обов'язково скоректований відповідно до певних пільгових режимів і лише після цього остаточно визначена сума, що підлягає внесенню до головних централізованих фондів грошових коштів [1, с. 62].



Саме тому Д. А. Кобильник пропонує по-іншому розцінювати призначення основних елементів податку. На його думку, не можна обмежувати формування ними податкового обов'язку. Коли визначається система основних елементів правового механізму, треба виходити щодо визначення суми податку, яка підлягає сплаті [1, с. 61-62]. Саме через таке зміщення акценту у ролі основних елементів правового механізму податку податкові пільги підіймаються на один рівень з платниками податку («у яких виникає обов'язок по сплаті»), об'єктом оподаткування («за наявності якого виникає обов'язок по сплаті») та податковою ставкою («за допомогою якої визначається сума коштів, яка має надійти до бюджету у вигляді податкових відрахувань»).

Разом з тим, важко погодитись із наведеною думкою Д. А. Кобильника як щодо призначення основних обов'язкових елементів податку, так і щодо необхідності віднесення до них податкових пільг – з буквальних та змістовних міркувань. По-перше, існує відома формальна причина для цього: в законодавчих положеннях, які визначають обов'язкові до закріплення елементи податку при його встановленні, податкові пільги відсутні. Навпаки, законодавцем прямо підкреслюється, що податкові пільги та порядок їх застосування лише «можуть передбачатися» під час встановлення податкового платежу [5], тобто вони є необов'язковими елементами податку.

По-друге, за своєю сутністю на основні обов'язкові елементи податку покладається два головних завдання, які умовно можна назвати зовнішнім та внутрішнім. Коли йдеться про зовнішнє завдання основних елементів податку, то мається на увазі формування ними серцевини правової конструкції податкового платежу (про це власне говорив М. П. Кучерявенко, позначаючи роль основних елементів податку [3, с. 150]), довкола якої вибудовуються всі інші елементи податку. В свою чергу, внутрішнє завдання основних податкових елементів полягає у первісній конкретизації головного податкового обов'язку платників податків (як це спочатку пояснював Д. А. Кобильник [1, с. 61]), що позначено у самому змісті кожного з трьох основних елементів податку: його суб'єкта, об'єкта і ставки.

Висновки. Таким чином, необхідно враховувати, що публічно-правова природа податкових відносин зумовлює використання в них імперативного методу правового регулювання. Отже головними засадами всього податково-правового регулювання є його чіткість і однозначність, що має не допускати будь-яких подвійних трактувань. У широкому розумінні стосуватися це має не лише конкретних обов'язків та прав суб'єктів оподаткування, але й цілей, завдань та призначення окремих його складових і механізмів (в тому числі основних елементів податку).

Як логічний наслідок цього, конкретне призначення основних елементів правового механізму податку має бути сформовано виразно та чітко. Вимога такої чіткості передбачає саме позитивне закріплення головного податкового обов'язку, а не звільнення від його виконання (до чого може призводити застосування податкових пільг). При цьому, імперативно має бути конкретизовано хто (які особи), на якій підставі (внаслідок чого) та в якій пропорції (в якій мірі) несе головний податковий обов'язок. Подальша ж деталізація такого обов'язку щодо сплати коштів у бюджет (зокрема, допомога в остаточному розрахунку розміру податку й безпосереднє арифметичне визначення суми, що має бути сплачена), передбачення окремих податкових звільнень, а також визначення інших складових загального податкового обов'язку – це завдання вже додаткових та факультативних елементів податку, а не його основних елементів.

Крім цього, на користь висловленої нами думки вказує також і та обставина, що у визначенні остаточної суми податку, яка надходить до бюджету, так чи інакше приймає

участь переважна більшість елементів податкового механізму. І якщо саме за цією підставою формувати перелік основних елементів, то він стане безсистемно розширеним та хаотично збільшеним.

Наприклад, за цією логікою можна було б цілком віднести до основних елементів і базу оподаткування як конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування, до яких застосовується податкова ставка і які використовується для визначення розміру податку [5]. Недаремно І. І. Кучеров з приводу податкової бази пише, що від визначеності податкової бази фактично залежить можливість вирахування податку [2, с. 313]. Аналогічно і такий потенційно можливий елемент податкового механізму, як бюджетне відшкодування, безпосередньо впливає на внесення суми податку у бюджет. Проте, насправді і база оподаткування, і бюджетне відшкодування в жодному разі не відносяться до основних елементів податку, будучи відповідно його додатковою та факультативною складовою.

Аналогічним чином вирішується також питання про місце податкових пільг в правовому механізмі податку. Податкові пільги, не відповідаючи ні формальному (вони не є обов'язковими до закріплення за законодавством), ні змістовному критеріям (вони не складають основу податку і не визначають головний податковий обов'язок) основних податкових елементів, мають бути віднесені до групи факультативних складових податкового платежу.

Одночасно слід зазначити не лише про протилежність податкових пільг головному податковому обов'язку, а й про пряме їх протиріччя як центральній функції податкового платежу, – фіскальній і наповненню бюджету, так і самій природі податку. Останній, розглядаючись як безумовний платіж до бюджету, при включенні до числа основних елементів своєї конструкції податкових пільг втратить свою безумовність у широкому розумінні, коли податкові пільги будуть формально розглядатися як умова несплати податку.

Список використаних джерел

1. Кобильник Д.А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Д.А. Кобильник. – Х., 2002. – 206 с.
2. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов : монография / И.И. Кучеров. – М. : ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. – 473 с.
3. Кучерявенко М.П. Податкове право України : підручник / М.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2012. – 528 с.
4. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. Т. III. Учение о налоге / М.П. Кучерявенко. – Х. : Легас; Право, 2005. – 599 с.
5. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010р. № 2755-VI // Голос України від 04.12.2010. – 2010. – № 229-230.

Вышемирский М. И. Влияние налогового долга на определение налоговых льгот в правовом механизме налога

Статья посвящена рассмотрению вопроса о влиянии налогового долга на определение налоговых льгот в правовом механизме налога. Автор рассматривает подходы к определению структуры правового механизма налога и места в нем налоговых льгот. Также автором анализируются статические и динамические элементы правового механизма налога. Автор приходит к выводу, что главным содержанием, которое образует правовым механизмом налога, является налоговая обязанность



налогоплательщика. Предлагается рассматривать налоговую обязанность в аспекте ее содержания и формы, причем содержание указывает на то, что именно становится конкретным выражением налоговой обязанности, а форма позволяет выяснить, каким образом налоговая обязанность должна быть выполнена в аспекте процедурных требований.

Ключевые слова: налоговая обязанность, налоговые льготы, правовой механизм налога, элементы правового механизма налога, структура правового механизма налога.

Vyshemirsky M. I. Effect of tax debt for certain tax benefits in the legal mechanism of tax

The article considers the question of the effect of the tax debt for certain tax benefits in the legal mechanism of tax. The author examines the approaches to the determination of the structure of the tax and legal mechanism in place it tax benefits. The author also analyzes the static and dynamic elements of the legal framework of the tax. The author concludes that the main content, which formed the legal mechanism of tax is the tax liability of the taxpayer. It is proposed to consider the tax obligation in terms of its content and form, the content indicates that it becomes a concrete expression of the tax obligations, and the form, you can check how the tax liability must be done in terms of procedural requirements.

Key words: tax liability, tax credits, tax legal framework, the elements of the legal mechanism of the tax structure of the legal mechanism of tax.

