



І. Є. Криницький

доктор юридичних наук, старший науковий співробітник, доцент, завідувач науково-дослідної лабораторії № 1 Науково-дослідного інституту фінансового права, Національний університет ДПС України

ПОДАТКОВА ПІЛЬГА ЯК ЕЛЕМЕНТ ПРАВОВОГО МЕХАНІЗМУ ПОДАТКОВОГО ПЛАТЕЖУ

У статті розглянуто проблематику побудови податково-правового механізму, висвітлено наукову дискусію щодо класифікації його складових. Досліджено податкову пільгу як компонент правового механізму податкового платежу.

В статье рассмотрена проблематика построения налогового-правового механизма, освещена научная дискуссия, касающаяся классификации его составляющих. Исследована налоговая льгота как компонент правового механизма налогового платежа.

The article deals with problems of the tax mechanism and highlights the scientific debate about the classification of its components. The tax benefit have been studied as a component of the legal mechanism for tax payment.

Ключові слова: податкова пільга, правовий механізм податкового платежу, структурний елемент.

Податкові пільги – це складне та багатоаспектне правове явище. Зокрема, правознавці розглядають його як особливий податково-правовий механізм, виняток із загального режиму оподаткування, компонент спеціального правового статусу особи, засіб юридичної диференціації, автономний інститут податкового права, інструментарій податкової політики тощо. На наш погляд, за сучасних умов на особливу увагу заслуговує дослідження ролі і місця податкової пільги як складової правового механізму податкового платежу. До такого висновку нас приводять: по-перше, важливість самого правового механізму податкового платежу (однієї з системоутворювальних категорій податкового права) та, відповідно, його складових; по-друге, суттєві зміни в податковому законодавстві (прийняття наприкінці 2010 року Податкового кодексу України); по-третє, залишення зазначеної проблематики на периферії інтересів вітчизняних науковців. Саме значущість обраної тематики та недостатня її вивченість зумовлюють актуальність розгляду окресленого питання.

Зазвичай вчені виходять з практичної безспірності серед правознавців твердження щодо внесення пільг до структури правового механізму податкового платежу та не обтяжують себе обґрунтуванням наведеної тези, сприймаючи її як правову аксіому. Зазначений підхід призводить до того, що питання конкретизації місця пільг у податково-правовому механізмі розглядається в юридичній літературі, як правило, поверхово та схематично, переважно в підручниках (навчальних посібниках) з фінансового та податкового права. Щодо монографічних досліджень, автори яких так чи інакше торкаються окресленої проблеми, то, на нашу думку, варто виділити такі їх категорії: перша – праці фахівців, до кола наукових пріоритетів яких входить вивчення податково-правового механізму (І. І. Бабін, Н. Н. Злобін, І. В. Іванова, С. Г. Пепеляєв); друга – роботи

вчених, що безпосередньо присвячені розгляду правового регулювання податкових пільг (В. В. Гриценко, Д. Ю. Заніздра, Д. А. Кобильнік, Р. К. Костянян, Н. М. Лайченкова, М. В. Тітова, О. О. Черкашина); третя – роботи правників, які зосереджують свою увагу на з'ясуванні специфіки правового механізму конкретних податкових платежів або їх різновидів (Г. В. Бех, О. О. Головашевич, В. О. Гусєва, Ю. О. Костенко, А. В. Салєнков, В. В. Хошуляк, С. Д. Черних). І, безумовно, особливе місце посідає фундаментальна робота академіка М. П. Кучерявенка „Курс податкового права” (на цей час видано друком 4 томи), у якій чітко досліджено всі зазначені вище податково-правові сегменти.

За таких умов мета та завдання наукової статті полягають у здійсненні комплексного аналізу податкової пільги як складової правового механізму податкового платежу.

Розгляд окресленої проблематики, на наш погляд, доречно розпочати з визначення позиції вітчизняного законодавця щодо місця податкових пільг та з'ясування ступеня їх імперативності/диспозитивності. Так, 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 [1]. Таким чином, законодавець виходить з факультативності податкових пільг та фіксує свою позицію в Кодексі. Необхідно зауважити, що таке розуміння пільгування у сфері оподаткування є наслідком підходу, сформованого ще в 1991 році. Адже в Законі України „Про систему оподаткування” [2] відсутній навіть натяк на обов'язковість податкових пільг. Водночас наведений Закон не містив жодної згадки й про правовий механізм податкового платежу та його структуру, що провокувало правознавців досить довільно



тракувати зазначені категорії взагалі та визначати дислокацію податкової пільги зокрема.

Необхідно зауважити, що при всій начебто простоті окресленого нами проблемного питання, у науковому середовищі існує широкий спектр поглядів стосовно його вирішення. Вважаємо, що 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 [3, с. 175]. У межах цього підходу деякі правознавці конкретизують свою позицію та зазначають, що пільги по податках та зборах є одним з основних [4, 152–153] або додаткових [5, с. 57; 6, с. 59; 7, с. 11] елементів податково-правового механізму. При цьому питання, у чому полягає різниця між зазначеними видами елементів, вони не розглядають. У будь-якому разі прихильники наведеного напрямку не ставлять за мету детальне дослідження побудови податково-правового механізму, з'ясування предметної характеристики його складових (зокрема, ними ігнорується така властивість податкових пільг, як їх обов'язковість/необов'язковість).

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. 5; 9, с. 150; 10, с. 65; 11, 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 [12, с. 114]. Інші наділяють податкові пільги імперативним характером та включають їх до суттєвих [13, с. 110; 14, с. 150], істотних [15, с. 99] або характерних елементів закону про податок [16, с. 195]. Схожу позицію має Н. В. Воротіна. Проте її підхід характеризується певною амбівалентністю. Адже, з одного боку, правник стверджує, що пільги по податку повинні міститися в будь-якому законі про податки [17, с. 19], а з іншого – автор дещо „послаблює” категоричність свого висновку та наголошує на умові такої обов'язковості – якщо вони передбачені [17, 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 [18, с. 33]. При цьому автор не коментує, що заважає досягти окресленого результату в разі, якщо пільги не будуть визнані такими. Узагалі, на нашу думку, необхідно прагнути до того, щоб всі елементи податково-правового механізму були врегульовані таким чином. Адже саме чіткість, одно-

значність, поряд із лапідарністю, і характеризують одну із специфічних ознак права – його формальну визначеність.

Розвиток фінансово-правової науки по експоненті приводить учених до наступного еволюційного кроку в цьому напрямі – поділу обов'язкових елементів правового механізму податкового платежу на основні та додаткові (без яких неможливе закріплення відповідного податкового механізму [19, с. 136]) та, відповідно, визначення локалізації серед них податкових пільг. Так, Д. А. Кобильнік наголошує на тому, що і основні, і додаткові елементи є обов'язковими, без яких неможливе закріплення податкового механізму. При цьому автор зазначає, що підсистема основних елементів правового механізму податку повинна містити п'ять складових: податок; платник; об'єкт; ставка; податкові пільги [20, с. 106]. Схожим шляхом рухається В. В. Хогуляк. Досліджуючи структуру правового механізму земельного податку, він визначає пільги щодо його сплати як основні елементи [21, с. 4]. Насамперед учений уточнює свою позицію та відносить податкові пільги до основних елементів податково-правового механізму земельного податку [21, с. 16]. Проте пояснення такого підвищення статусу автор не надає. У свою чергу, Ю. О. Крохіна відносить податкові пільги до додаткових елементів правового механізму податку [22, с. 53]. При цьому, на її думку, як основні, так і додаткові елементи мають обов'язковий характер, без якого неможливе закріплення відповідного податкового механізму [22, с. 54].

Певну проміжну позицію мають деякі правознавці, що припускаються двозначності у своїх формулюваннях. Так, певний дуалізм демонструє І. І. Кучеров. Він 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 [23, с. 50]. Нам важко погодитися з наведеною позицією. Насамперед ми не можемо залишити без коментаря тезу щодо стягнення податку. Вважаємо, що в цьому разі точніше задіяти термін „справляння”, адже використаний автором варіант призводить до суттєвого звуження природної податково-правової території. Проте головне, на що ми хочемо звернути увагу, лежить в іншій площині – 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 відрізняється чіткістю і підхід О. І. Земліна. З одного боку, він відносить пільги до загальних елементів податків, з іншого – до факультативних елементів закону, що встановлює податок [24, с. 111–112]. Ситуацію заплутує та обставина, що автор не уточнює, що він розуміє під загальними елементами.



Проте, виходячи з традиційного розуміння цього терміна, загальність усе-таки варто розглядати як категорію, що належить до орбіти обов'язковості, а не факультативності. Варто зауважити, що наведені спроби суміщення несумісного не тільки призводять до плутанини в податково-правовій теорії, але, урешті-решт, можуть призвести й до певних ускладнень у правозастосовній діяльності.

Узагалі позиція вчених щодо притаманності податковим пільгам такої ознаки, як обов'язковість, навряд чи витримує критику. Тим більше, що зазвичай, як нами вже зазначалося вище, мотиви прийняття такого рішення вони залишають без обґрунтування. Тому цілком зрозуміло, що нам більше імпонує третій напрям, прихильники якого відносять податкові пільги до необов'язкових елементів правового механізму податкового платежу. Варто зауважити, що подібна думка підтримується, як правило, російськими вченими [25, с. 47; 26, с. 88; 27, с. 59; 28, с. 55; 29, с. 160; 30, с. 401–402; 31, с. 77], при цьому їх погляди останнім часом практично не розходяться. Така єдність ґрунтується на злагодженому розумінні позиції законодавця. Потрібно також підкреслити, що додатковим фактором, який впливає на користь обрання правознавцями саме зазначеного підходу, слугує позиція Конституційного Суду Російської Федерації [32]. Так, у своєму рішенні він стверджує, що податкові пільги – це факультативний елемент оподаткування (тобто їх відсутність не впливає на ступінь визначеності податкового зобов'язання).

Необхідно зауважити, що вперше звернувся до аналізу окресленого аспекту податково-пільгової проблематики С. Г. Пепеляєв [33, 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. Він 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 [34, с. 151]. У свою чергу, М. Ф. Івлієва виокремлює сутнісні та несутнісні (факультативні) елементи податку та відносить податкові пільги до останніх [35, с. 33]. При цьому автор констатує, що коли в акті законодавства про податки та збори не вказані відповідні податкові пільги, податок все одно буде вважатися встановленим [35, с. 37].

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. На наш погляд, податкова пільга не входить до визначальної („професійної”) частини податково-правового механізму. При цьому вона виступає не просто сво-

єрідним „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 «–», як своєрідний „антифіскальний” інструмент.

У цьому контексті варто звернути увагу ще на одну додаткову обставину на користь окресленої позиції. Цим фактором слугує позиція вітчизняного законодавця. Зокрема, необхідно зауважити, що розділи IX („Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України”) та X („Рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні”) Податкового кодексу України [1] не містять спеціалізованої „пільгової” статті. Узагалі у тексті наведених розділів відсутня навіть згадка про податкові пільги. Сучасна практика свідчить, що немає сенсу вважати позицію вітчизняного законодавця взірцем або догмою, проте невмотивовано ігнорувати її немає жодних підстав.

На нашу думку, факультативність податкової пільги має певний багатоаспектний характер. З одного боку, як уже зазначалося, 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 входить йому в режим пільгування чи ні, адже це його право, а не обов'язок.

Водночас зауважимо, що віднесення податкової пільги до факультативних елементів – це тільки перший крок у з'ясуванні її місця у структурі правового механізму податкового платежу. Поки що вчені не демонструють наміру до конкретного визначення їх координат. Вважаємо, що класифікацію елементів податково-правового механізму на обов'язкові та необов'язкові не варто розглядати як остаточну та довершену. На наш погляд, вона об'єктивно вимагає подальшого поглиблення. 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.

І насамкінець звернемо увагу ще на один аспект дослідження обраної проблематики. На наш погляд, 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. Адже напрацювання правознавцями узгодженого підходу та фіксація досягнутої позиції в чинному податковому законодавстві усуне можливі непорозуміння, сприятиме нівелюванню колізій у правозастосуванні. Тому пропонуємо в пункті 30.1 ст. 30 Податкового кодексу України [1] уточнити визначення податкової пільги як „універсального необов’язкового елементу правового механізму податкового платежу”.

Список використаної літератури

1. Голос України. – 2010. – № 229.
2. Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.
3. Музика О. А. Фінансове право : [навчальний посібник] / Музика О. А. – 2-ге вид., доповн. і переробл. – К. : ПАЛИВОДА А.В., 2005.
4. Мандрица В. М. Финансовое право / Мандрица В. М., Руквишников И. В., Дружинин Д. Н. ; под ред. В. М. Мандрицы. – Ростов-на-Дону : Феникс, 1999. – (Серия „Учебники, учебные пособия”).
5. Зюнькін А. Г. Фінансове право. Опорний конспект лекцій / Зюнькін А. Г. – К. : МАУП, 2003.
6. Дмитренко Е. С. Фінансове право України. Практикум / Дмитренко Е. С. – К. : Атіка, 2004.
7. Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук / О. О. Головашевич. – Х., 2008.
8. Ежов Ю. А. Налоговое право : [учебное пособие] / Ежов Ю. А. – М. : Маркетинг, 2001.
9. Алисов Е. А. Финансовое право : [учебное пособие] / Алисов Е. А. – Х. : Эспада, 1999.
10. Пришва Н. Ю. Податкове право : [навчальний посібник] / Пришва Н. Ю. – К. : Юрінком Інтер, 2010.
11. Дмитрик О. О. Джерела фінансового права : дис. ... докт. юрид. наук / Дмитрик О. О. – Х., 2011.
12. Бабін І. І. Елементи юридичної конструкції податку / Бабін І. І. // Науковий вісник Чернівецького університету : збірник наукових праць. Вип. 286 : Правознавство. – Чернівці : Рута, 2005.
13. Копаєва Л. М. Фінансове право : навчальний посібник / Л. М. Копаєва, М. С. Лях. – К. : Центр навчальної літератури, 2004.
14. Финансовое право : учебник / [под ред. И. Н. Пахомова]. – Х. : Одиссей, 2003.
15. Фінансове право : курс лекцій / [наук. керівник В. А. Предборський]. – К. : Правові джерела, 1998.
16. Финансовое право : учебное пособие / [под ред. М. М. Рассолова]. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, Закон и право, 2001.
17. Воротіна Н. В. Теоретичні питання податкового законодавства України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук / Н. В. Воротіна. – К., 1996.
18. Покатаєва О. В. Теоретичні засади правового регулювання справляння загальнодержавних податків та зборів в Україні / Покатаєва О. В. – Запоріжжя : КПУ, 2011.
19. Кучерявенко М. П. Податкове право України : академічний курс : [підручник] / Кучерявенко М. П. – К. : Правова єдність, 2008.
20. Кобильнік Д. А. Система елементів правового механізму податку як похідна форма визначення податкового обов’язку / Д. А. Кобильнік // Науковий вісник Чернівецького університету : збірник наук. праць. Вип. 154 : Правознавство. – Чернівці : Рута, 2002.
21. Хошуляк В. В. Правове регулювання земельного податку в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук / В. В. Хошуляк. – Ірпінь, 2003.
22. Налоговое право : учебник для вузов / [отв. ред. Ю. А. Крохина]. – 2-е изд., перераб. – М. : Юристъ, 2004.
23. Кучеров И. И. Налоговое право России : курс лекций / Кучеров И. И. – М. : Учебно-консультативный центр „ЮрИн-фор””, 2001.
24. Землин А. И. Налоговое право : [учебник] / Землин А. И. – М. : Форум, 2005.
25. Евстигнеев Е. Н. Финансовое право / Е. Н. Евстигнеев, Н. Г. Викторова. – СПб. : Питер, 2002.
26. Апель А. Основы финансового права. Краткий курс лекций / Апель А. – СПб. : Питер, 2001.
27. Кустова М. В. Налоговое право России. Общая часть : учебник / Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. ; отв. ред. Н. А. Шевелева. – М. : Юристъ, 2001.
28. Миляков Н. В. Налоговое право : [учебник] / Миляков Н. В. – М. : ИНФРА-М, 2008.
29. Финансовое право : учебное пособие / [под ред. А. А. Ялбулганова]. – М. : Статут, 2001.
30. Гриценко В. В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства : дис. ... докт. юрид. наук / Гриценко В. В. – Саратов, 2005.
31. Лайченкова Н. Н. Стимулы в налоговом праве : дис. ... канд. юрид. наук / Лайченкова Н. Н. – Саратов, 2007.
32. По делу о проверке конституционности постановления Правительства РФ от 28 февраля 1995 года „О введении платы за выдачу лицензий на производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции” : постановление Конституционного Суда РФ : от 18.02.1997 г. № 3-П // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. – 1997. – № 5.
33. Пепеляев С. Г. Законы о налогах : элементы структуры / Пепеляев С. Г. – М. : СВЕА, 1995.
34. Демин А. В. Налоговое право России : [учебное пособие] / Демин А. В. – Красноярск : РУМЦ ЮО, 2006.
35. Грачева Е. Ю. Налоговое право : учебник / Грачева Е. Ю., Ивлиева М. Ф., Соколова Э. Д. – М. : Юристъ, 2005.

Стаття надійшла до редакції 17.04.2012 р.