

ПРО ОЗНАКИ ПОДАТКОВО-ПРАВОВОЇ ПІЛЬГИ

Криницький І. Є.

*доктор юридичних наук, професор, старший науковий співробітник,
заслужений діяч науки і техніки України,
член-кореспондент*

*Національної академії правових наук України,
завідувач кафедри цивільного, господарського і фінансового права
Полтавського юридичного інституту*

*Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого
м. Полтава, Україна*

Об'єктивне з'ясування суттєвих ознак будь-якого правового феномену є надзвичайно важливим, адже саме вони розкривають його сутність, дозволяють відокремити від споріднених суспільних явищ, сприяють формулюванню відповідного наукового визначення та закріпленню законодавчої дефініції. Натомість слід констатувати, що проблематика ознак податково-правової пільги не належить до кола пріоритетних наукових інтересів вітчизняних правознавців.

Податковим пільгам властиві всі ознаки правової пільги. Адже, в органічних системах властивості частки в повній мірі визначаються властивостями цілого. Тому, саме властивості правової пільги (як родового явища) слугують загальним фундаментом дослідження природи інституційних (підгалузевих) пільг. В свою чергу, податкові пільги є складовим компонентом фінансових пільг, відбивають наявну галузеву специфіку.

Податковим пільгам, як і всім правовим пільгам притаманні нормативний характер, правомірність та адресність щодо певного кола фізичних та/або юридичних осіб. Водночас, важливо зауважити, що пільги в сфері оподаткування завжди є виключенням із загального правила, вони не є всеохоплюючими за своїм характером (в іншому разі втрачався би сенс відособлення предметної області в якій вони надаються).

При формулюванні рис податково-правової пільги доречно: з одного боку, відійти від необґрунтованої категоричності суджень, що притаманна низці пропозицій, викладених в сучасній юридичній літературі; з іншого боку – забезпечити чітке відмежування «ексклюзивних» ознак податкової пільги не тільки від характеристики правової пільги, але й від спеціальних ознак інших галузевих, підгалузевих, інституційних пільг.

Зважаючи на вищенаведені аргументи, можна виокремити наступні суттєві ознаки податково-правової пільги:

«Природна територія» застосування цього різновиду правової пільги має свою яскраву специфіку – вона обмежується виключно сферою оподаткування. Це визначальна риса, що в найбільшій мірі відбиває предметну особливість податкової пільги. Її головна риса – предметний контур (вона надає правові переваги виключно щодо справляння податків і зборів).

Податковим пільгам притаманні: а) спеціальна адресність (вони не можуть бути абстрактними і стосуються конкретної сукупності учасників податкових відносин); б) чітка цільова спрямованість (вони є одним із інструментаріїв ефективної реалізації державної податкової політики, за їх допомогою законодавець намагається вирішити актуальні завдання та нівелювати наявні проблеми); в) широка різноманітність (існує низка видів, форм і способів податкового пільгування. Так, п. 30.9 ст. 39 Податкового кодексу України [1] передбачає, що податкова пільга надається шляхом податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору; зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору; встановлення зниженої ставки податку та збору; звільнення від сплати податку та збору).

Для пільг в сфері оподаткування характерний певний дуалізм. З одного боку, вони, як правило, мають добровільний характер стосовно платника податкових платежів, інших «підпорядкованих» учасників податкового процесу. Таким чином, податкові пільги слугують одним із основних каналів вкраплення диспозитивності у податково-правове регулювання. З іншого боку, вони є обов'язковими для виконання «владними» суб'єктами, які повинні забезпечити належну реалізацію волі особи, що має право на використання пільги.

Зважаючи на мету, задля якої зазвичай запроваджується пільгування в сфері оподаткування, систему відповідних пільг переважно складають пільги-стимули (спрямовуються на активізацію особи, заохочення її до певного виду суспільно-корисної діяльності тощо), а не пільги-компенсації (пов'язуються з відновленням понесених втрат, відшкодуванням збитків тощо). Своєрідним виключенням з окресленого правила можна вважати податкову соціальну пільгу, що може використовуватися при справлянні податку на доходи фізичних осіб.

Взагалі пільги з оподаткування не концентруються на певній категорії осіб (на фізичній особі, як це притаманно, наприклад, для права соціального забезпечення чи на юридичній особі, що характерно для господарського права). Виходячи з тієї обставини, що податкові пільги не передбачають чіткого обмеження щодо кола осіб пільгування, доречно констатувати, що за суб'єктною ознакою вони мають умовно-універсальний характер.

При застосуванні податково-правової пільги, як правило, не має значення такий критерій зв'язку фізичної особи з державою як її громадянство. Натомість, при використанні цього різновиду правової пільги часто враховується диференціація платників податкових платежів за спеціальними (підгалузевими) параметрами (наприклад, за лінією «резидент – нерезидент»).

Пільга з оподаткування передбачає особливого суб'єкта пільгування – особу, яка, в тій чи іншій мірі, вкраплена в процес оподаткування. При цьому, «головною фігурою», що отримує право на використання податкової пільги, практично за всіма параметрами (загальною чисельністю пільг, кількістю їх різновидів тощо) є платник податкового платежу. Податкова пільга переважно орієнтована на стимулювання певних категорій платників за рахунок зменшення податкових надходжень. Пільги в сфері оподаткування не можуть бути адресовані конкретним індивідуальним платникам податків. Саме для сукупності суб'єктів (критерії групування яких можуть мати суттєві відмінності) завдяки задіянню податкових пільг і утворюється режим найбільшого сприяння (наприклад, зменшення податкового тягара). Разом з тим до осіб, що отримують правові переваги в сфері оподаткування можуть належати і «владні» суб'єкти. Натомість ці позитивні виключення щодо них головним чином стосуються процесуальних аспектів (спрощений порядок здійснення податкового контролю тощо).

Пільга в сфері оподаткування, як інтегративне утворення, передбачає наявність матеріальної та процесуальної складових. При цьому, пільгова конструкція, що утворюється внаслідок їх «співпраці», з одного боку, може торкатися різних елементів правового механізму податкового платежу, з іншого боку, передбачає неоднакові конфігурації компонентів податкового обов'язку (реєстрація, облік, сплата, звітність), що зазнають її впливу. При цьому, податкова процедура, не завжди має за свою мету «пом'якшення» в економічному плані, вона виступає послабленням в сфері оподаткування в широкому розумінні. Податково-правові пільги не слід зводити тільки до зниження податкового тиску, до зменшення розміру платежу, що підлягає сплаті до публічних грошових фондів, адже це неминуче призведе до звуження природних кордонів цієї правової категорії.

Податкові пільги встановлюються виключно Податковим кодексом України. Відповідне положення закріплене у п. 7.4 ст. 7 ПК України («підстави для надання податкових пільг та порядок їх застосування визначаються виключно цим Кодексом») та деталізується у п. 30.5 ст. 30 ПК України [1]. Проте, практика свідчить, що пільги в сфері оподаткування не завжди надаються профільним кодексом. Зокрема, до прийняття ПК України та до внесення відповідних змін до деяких

законодавчих актів України, податкові пільги в нашій державі передбачалися цілою низкою неподаткових законів (зокрема, Законом України «Про статус ветеранів війни, гарантіях їх соціального захисту» [2], Законом України «Про реабілітацію жертв репресій комуністичного тоталітарного режиму 1917–1991 років» [3], Законом України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи» [4]). Водночас, зазначена обставина зовсім не позбавляла їх статусу податкових пільг. Наразі, слід зауважити, що колізії з цього питання не усунуті й досі. Так, згідно до ст. 2 Закону України «Про звільнення від оподаткування грошових коштів, які спрямовуються на проведення новорічно-різдвяних свят для дітей та на придбання дитячих святкових подарунків» [5] (діє щорічно в період з 15 листопада поточного року до 15 січня наступного року) від оподаткування податком на додану вартість звільняється низка операцій.

Наявність сукупності окреслених властивостей дозволяє стверджувати про віднесення тієї чи іншої пільги до податково-правової. На відміну від властивостей правової пільги, не всі спеціальні ознаки податково-правової пільги мають імперативний характер. Поряд з предметною ознакою, що є обов'язковою, всі інші мають умовно-імперативний характер. Будь-яка факультативність спеціальних ознак в окресленому плані (їх автономність) може свідчити тільки про ту обставину, що в такому випадку йдеться про певний різновид податково-правової пільги або навіть про пільгу з конкретного податкового платежу.

Література:

1. Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.
2. Відомості Верховної Ради України (ВВР). 1993. № 45. Ст. 425.
3. Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР). 1991. № 22. Ст. 262.
4. Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР). 1991. № 16. Ст. 200.
5. Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2001. № 1. Ст. 5.