



## МЕСТНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ КАК ОСОБЫЕ НАЛОГОВЫЕ ПРЕФЕРЕНЦИИ ТЕРРИТОРИАЛЬНЫХ ОБЩИН

Денис ГОЛОВИН,

соискатель кафедры финансового права  
Национального университета государственной налоговой службы Украины

### Summary

The article is devoted to the study of the local tax system as a form of territorial existence of tax preferences. In the text of tax preferences are considered as a General understanding of tax incentives, which is characterized by the lawful improvement of the legal status of some groups of participants of tax relations in comparison with others and aims to better balance opposing interests in the tax field. This focuses on the need to prevent the granting of such tax preferences signs of illegal privileges, pursuing narrowly specific and, as a rule, selfish purpose. Marks the essence of the tax preferences that are associated with the categories of tax exemptions and tax immunities and tax privileges. Revealed common signs of the taxpayers interests and the public interest in taxation at the level of territorial communities.

**Key words:** local taxes and fees, local tax system, territorial communities, tax exemptions, territorial tax preferences.

### Аннотация

Статья посвящена исследованию местной налоговой системы как формы существования территориальных налоговых преференций. Налоговые преференции рассматриваются как обобщающее понимание налоговых льгот, которое характеризуется правомерными улучшениями правового статуса одних групп участников налоговых отношений по сравнению с другими и преследует цель более качественного обеспечения баланса разнонаправленных интересов налоговой сферы. При этом акцентируется внимание на необходимости предотвращения предоставления таким налоговым преференциям признаков противозаконных привилегий, преследующих специфическую и, как правило, корыстную цель. Обозначена сущность налоговых преференций, которые сопоставлены с категориями налоговых льгот, налоговых иммунитетов и налоговых привилегий. Выявлены общие признаки интересов налогоплательщиков и публичного интереса в налогообложении на уровне территориальных общин.

**Ключевые слова:** местные налоги и сборы, местная налоговая система, территориальные общины, налоговые льготы, территориальные налоговые преференции.

**Постановка проблемы.** На всей своей налогово-правовой территории Украина обладает исключительным правом устанавливать, вводить в действие, изменять и отменять налоги и сборы, из которых складывается отечественная налоговая система. Таким образом, ни одно публичное образование или власть не могут урегулировать эти вопросы в пределах суверенной территории Украины. В этом выступает главная сущность единого и неделимого налогового суверенитета Украины.

Впрочем, сама налогово-правовая территория Украины автоматически не получает эти качества налогового суверенитета и внутри не является однородным, монолитным образованием. Вполне возможна ситуация, когда лицо – плательщик налога, проводя одну и ту же деятельность или совершая одинаковые действия в разных регионах нашей страны, не только будет получать разный экономический результат своей деятельности (что вообще является закономерным, ведь отдельные территории характеризуются различным налоговым потенциалом), но и фактически будет платить разную сумму налоговых средств за тот же объект налогообложе-

ния. Подобное обстоятельство может предопределяться существованием такого явления, как территориальные налоговые преференции.

**Актуальность темы исследования.** Характерными чертами бюджетно-налоговой политики Украины в 2014–2015 гг. является проведение налоговой реформы в соответствии с требованиями международных кредиторов Украины и стандартов Европейского Союза. Законодательные изменения в бюджетно-налоговой сфере призваны обеспечить финансовую децентрализацию путем оптимизации налоговой и фискальной систем на региональном уровне, способствовать решению проблем местного самоуправления по увеличению объемов поступлений в местные бюджеты, повышению эффективности мобилизации средств и заинтересованности представительных органов в активизации экономической деятельности, формировании благоприятного инвестиционного климата соответствующей административно-территориальной единицы. Поэтому актуальной остается проблема необходимости исследования местной налоговой системы как формы существования территориальных налоговых преференций.

**Цель статьи** – проанализировать местные налоги и сборы как особые налоговые преференции территориальных общин.

В связи с тем, что в статье рассмотрена местная налоговая система как форма существования территориальных налоговых преференций с диалектической и сравнительной точки зрения, к каждой из которых применяется своя общность методов, методологическую основу исследования составляют, за некоторым исключением, практически все методы научного познания. Теоретическую основу работы составляют научные труды по общей теории права, а также научные изыскания в налогово-правовой отрасли, а источниковедческую базу дополняют правоприменительная практика Европейского суда по правам человека и национальные кодифицированные нормативно-правовые акты.

**Изложение основного материала.** Налоговая преференция по своей правовой природе является разновидностью правовой льготы. Известный российский специалист в отрасли общей теории государства и права А.В. Малько подчеркивает: «Под правовой льготой понимается правомер-



ное облегчение субъекта, что позволяет ему полноценнее удовлетворять свои интересы и которое выражается как в предоставлении дополнительных, особых прав (преимуществ), так и в освобождении от обязанностей» [6, с. 747].

При этом правовым льготам присущ ряд признаков, что отличает их от других средств, составляющих общий механизм правового регулирования общественных отношений. Как справедливо отмечает А.В. Малько, правовые льготы сопровождаются более полной реализацией интересов субъектов права, облегчением условий их жизнедеятельности. Однако это обязательно должно происходить в рамках общественных интересов. Ученый указывает: «При установлении льгот законодатель ставит цель – социально защитить, улучшить положение отдельных лиц, перевести процесс удовлетворения их интересов в более благоприятный режим. Цели здесь имеют первостепенное значение, поскольку не всякое расширение прав и освобождение от обязанностей выступает в качестве льготы» [6, с. 747]. То есть речь идет об участии правовых льгот в соблюдении общеправовых принципов законности, равенства и справедливости. На уровне налоговых отношений дополнительно распространяется требование сохранения баланса между публичными и частными интересами в налогообложении (в частности, соразмерности между используемыми средствами налогообложения и преследуемой при этом публично-правовой целью, которая достигается при взимании налогов и выполнении ими своих функций). В то же время правовые льготы – это сознательно и прицельно избранное законодателем или иным уполномоченным субъектом нормотворчества средство соблюдения указанных базисных основ правового регулирования любых отношений.

Кроме того, следует учитывать, что налоговые льготы представляют собой исключения из общих правил, являясь своеобразным отклонением от общих требований нормативного характера, служат средством юридической дифференциации [6, с. 747]. При этом нет никаких противоречий относительно применения и реализации принципа юридического равенства, ведь правовое регулирование общественных от-

ношений опирается на экономический базис, который не может быть абсолютно равным у разных лиц, то есть существует исходное материальное неравенство. Для сглаживания возникающего на фоне такого неравенства общественного напряжения, подкрепления осознания права как средства достижения справедливости и тому подобного должна обеспечиваться соответствующая дифференциация лиц на более и менее защищенных с оказанием последним дополнительных правовых гарантий и средств, чтобы выровнять исходные возможности изначально неравных между собой людей.

Об этом говорят не только специалисты, которые касались соответствующего вопроса природы правовых льгот на доктринальном уровне, но и непосредственно присутствующие в правоприменительной практике Европейского суда по правам человека. В частности, известным по данному вопросу является дело «Флимменос против Греции» [5], при решении которого суд указал, что государство обязано по-разному относиться к лицам, которые находятся в разных ситуациях и подвергаются воздействию различных фактических обстоятельств. Когда же «государства не применяют различного отношения к лицам, находящимся в разных ситуациях», то нарушается право этих лиц на «свободное пользование правами, гарантированными Конвенцией, то есть без дискриминации» [5]. Именно таким средством потенциального избегания создания условий дискриминации служат правовые, в частности налоговые, льготы. Поэтому вполне справедливым является вывод, к которому пришел А.В. Малько: «Чем совершеннее право, тем более дифференцировано оно регламентирует конкретные вопросы общественной жизни. <...> Льготы – это элемент прежде всего специального правового статуса лица, механизм дополнения основных прав и свобод субъекта специфическими возможностями юридического характера» [6, с. 747–748].

Однако необходимо помнить и о следующем свойстве правовых льгот, в котором выступает также то обстоятельство, что правовые льготы являются правомерными исключениями, законными изъятиями, устанавливаемыми в соответствии с общеправовы-

ми принципами компетентных органов нормотворчества в нормативно-правовых актах, которые они выдают. При этом важно, что льготы, как правило, фиксируются с помощью нормативных, а не правоприменительных актов. Запрещение законом предоставлять льготы в индивидуальном порядке преследует цель свести к минимуму корыстный интерес, который может оказаться в этом процессе [6, с. 748]. В то же время неиндивидуальное закрепление льгот позволяет не нарушать требования, которые являются продиктованными принципом правового равенства.

Именно поэтому мы соглашаемся с мыслью, что, с одной стороны, есть потребность в дальнейшей дифференциации правовых льгот и более глубокой их специализации, а с другой – не следует забывать, что льготы требуют также унифицированного подхода к ним. Соответственно, необходимо видеть пределы и первого, и второго процессов, поскольку излишние выделения и уравнивания, связанные со льготами, могут привести к социальной несправедливости [4, с. 665]. Именно это является тем фактором, который должен приниматься во внимание как при самостоятельном регулировании вопросов местной налоговой системы органами местного самоуправления, так и при проведении децентрализации в налоговой сфере в целом. Во всем необходима мера.

Рассматривая налоговые преференции как обобщающее понимание налоговых льгот, которое характеризуется правомерными улучшениями правового статуса одних групп участников налоговых отношений по сравнению с другими, и преследуя цель более качественного обеспечения баланса разнонаправленных интересов налоговой сферы, необходимо предотвращать предоставление таким налоговым преференциям свойств противозаконных привилегий, преследующих специфическую и, как правило, корыстную цель. При этом существует важная разница: преференция является правомерным дополнением правового статуса лица, что не нарушает принцип равенства и справедливости, а подобная привилегия приобретает уже неправовой характер, привнося в налоговые отношения квазипубличный интерес,



что вытесняет как публичный, так и законные частные интересы в налогообложении. В.М. Межуев отметил: «Между льготами и привилегиями есть существенная разница: первые в какой-то мере смягчают существующее фактическое неравенство, тогда как вторые дополняют последнее еще и формальным неравенством, якобы возводя это неравенство в закон» [4, с. 52].

При этом важно не путать между собой те правовые средства, которые могут пониматься привилегиями вследствие своей исключительности, а фактически быть правомерной разновидностью льгот. Например, в налоговых отношениях такими являются налоговые иммунитеты и освобождение лиц дипломатического корпуса от налогообложения в соответствии с Венской конвенцией 1961 г. [2, с. 365–370]. Особенностью является то, что эти законные иммунитеты позволяют более качественно выполнять указанным лицам свои задачи, которые являются сугубо специфическими, особенными и одновременно общественно важными. Однако принадлежность таких иммунитетов к правомерным случаям предоставления льгот выражается в сохранении очерченного баланса между публичным интересом и законными частными интересами упомянутых лиц.

Поэтому подобные налоговые иммунитеты не приобретают характер противоправных привилегий: особая цель деятельности этих лиц требует также особых правовых средств ее обеспечения. Об этом указывает и А.В. Малько, когда пишет: «Привилегии – специальные (во многом исключительные, монопольные) льготы для конкретных субъектов, прежде всего для властных органов и должностных лиц, необходимые им для более полного и качественного осуществления своих определенных обязанностей» [6, с. 748]. Справедливым является также замечание, что льготы и законные привилегии соотносятся между собой как «особенное» (льготы) и «отдельное» (законные привилегии). Причем льготы, как правило, характеризуют специальный правовой статус определенных групп субъектов, в то время как привилегии устанавливаются и в специальном (например, для дипломатов), и в индивидуальном (для конкретного

лица, например, президента, консула и других) статусах, поскольку они в большей мере подтверждают исключительность юридических возможностей особо ответственных и иных лиц [6, с. 749].

Таким образом, допустимым является существование налоговых льгот в виде налоговых иммунитетов отдельных лиц, однако использование их должно быть четко регламентированным и осуществляться исключительно в законной форме, в том числе путем ратификации международных договоров. При этом распространение налоговых иммунитетов на отдельные территории и их использование в качестве территориальных налоговых преференций должно предопределяться исключительными обстоятельствами (такими как стихийные бедствия, военные действия и тому подобное), а также связываться с четко определенной в норме закона целью публичного интереса, с достижением которой происходит возврат такой территории к обычному режиму налогообложения.

В аспекте рассмотрения налоговых преференций по территориальному признаку особое значение приобретают налогово-правовые режимы, которые образуются согласно системе местных налогов и сборов в пределах отдельных административно-территориальных единиц. Существенно важно, что такие правовые режимы могут не только различаться между территориальными общинами, рассматриваясь тем самым по отношению друг к другу как более или менее благоприятные, но и в пределах одного и того же режима получать разную преференциальную окраску. Так, выделение того или иного налогового режима как налогово-преференциального (в широком смысле – налогово-льготного) будет зависеть от того, какой субъект является пользователем налоговой преференции (льготой) на этой отдельной территории: налогоплательщик как обязанный субъект налогового правоотношения или же территориальная община, которая вместе со своими уполномоченными органами местного самоуправления представляет властного субъекта в отношениях налогообложения.

Объясняется это тем, что в налогообложении существует одновременно два интереса: публичный и частный.

Соответственно, в зависимости от того, какой именно интерес становится центральным в том или ином налогово-правовом режиме, на поддержание какого интереса направлена главная цель налогово-правового регулирования, пользователем или получателем налоговой преференции может быть как плательщик налога (когда именно законные частные интересы налогоплательщика становятся главными, преобладающими над публичным интересом), так и соответствующая территориальная община (которая для цели обеспечения местного публичного интереса, в частности обеспечения финансовой самостоятельности местного самоуправления, вполне правомерно через местные представительные органы может возложить налоговое бремя на определенных налогоплательщиков согласно предоставленным таким органами налоговым полномочиям в соответствии с законодательством Украины).

Следовательно, не только предоставление налоговых льгот определенным категориям плательщиков местных налогов и сборов, но и сами налоговые полномочия местных советов по части конкретизации элементов правовых механизмов местных налогов и сборов, их дальнейшее введение в действие могут рассматриваться как территориальные налоговые преференции. В этом случае признак преференционности следует позиционировать к тем преимуществам, которые получает территориальная община, приравниваясь к государству в целом (такие преимущества заключаются прежде всего в возможности аккумулировать дополнительные источники поступлений в местные бюджеты и, соответственно, возможности их использования на собственные нужды), и к тем преимуществам, которые могут возникать в одних территориальных общинах по отношению к другим (особенно при более качественном правовом регулировании системы местных налогов и сборов, а также организации движения местных финансов в целом).

Тем самым предоставляется возможность расширить ранее существовавшее представление о территориальных налоговых льготах на уровне территориальных общин. Соответствующее представление определялось



М.П. Кучерявенком как тот уровень налогово-льготного налогообложения отдельных территорий, которые «характеризуются увольнениями при использовании местных налогов и сборов». Так, согласно статье 10 Налогового кодекса Украины местные советы могут устанавливать часть местных налогов и сборов и за счет этого формировать более льготный налоговый режим на соответствующих территориях [3, с. 226]. Согласно сказанному акцент делается именно на то обстоятельство, что при самостоятельном введении в действие местных налоговых платежей местные советы могут самостоятельно (хоть и в законодательно определенных пределах) распоряжаться налоговыми льготами как факультативными элементами правовых механизмов налогов и сборов. М.П. Кучерявенко прямо пишет и о таком узком определении налоговых льгот на отдельных территориях: «Если рассматривать налоговые льготы как определенное освобождение налогоплательщиков, то вполне обоснованным представляется выделение определенных категорий, на которых устанавливается льготный налоговый режим» [3, с. 226].

**Выводы.** Таким образом, в контексте узкого подхода к явлению территориальных налоговых преференций в форме местной налоговой системы акцент делается только на налогоплательщиков как обязанных лиц налогового правоотношения, учитываются только их законные частные интересы, которые удовлетворяются при предоставлении им налоговых льгот. Однако при применении сформированного нами взгляда на налоговые полномочия местных представительных органов как на форму территориальных налоговых преференций возникает возможность учитывать также публичные интересы территориальных общин. Так, при самостоятельном урегулировании известной части вопросов налогообложения по местным налогам и сборам можно более качественно организовать публичную финансовую деятельность на своей территории, увеличить самодостаточность местных бюджетов, обеспечить финансовую и материальную основу местного самоуправления, оздоровить региональную экономику, поднять уровень жизни и социальной защиты местного населения, усилить

производственный потенциал и инвестиционную привлекательность собственной территории. В этом смысле используемые в качестве средств достижения местного публичного интереса местные налоги и сборы становятся едва ли не наиболее важным элементом явления территориальных налоговых преференций, поскольку при их надлежащем правовом регулировании можно улучшить благополучие и благосостояние не только отдельных категорий налогоплательщиков, но и всей территориальной общины в целом.

Вместе с этим не следует противопоставлять налогоплательщиков как пользователей налоговыми льготами по местным налогам и сборам и территориальные общины как пользователей налоговыми преференциями при введении в действие местных налоговых платежей. Дело заключается в том, что как законные частные интересы налогоплательщиков, так и местный публичный интерес территориальных общин являются во многом общими, так или иначе родственными.

Фактически налогоплательщики могут быть заинтересованы в увеличении наполняемости доходных частей местных бюджетов не меньше, чем в предоставлении им налоговых льгот, поскольку через этот механизм затем будут финансироваться такие общественно важные функции территориальных общин, как образование, медицинское и социальное обеспечение, организация правопорядка, пожарная безопасность, территориальное сочетание (местные автодороги, общественный транспорт), благоустройство территории населенных пунктов, организация культурных мероприятий и досуга местного населения. Недаром в советские времена на территории нашего государства длительное время как особая форма мобилизации денежных средств в местные бюджеты существовало самообложение, когда местное население осознавало ответственность и необходимость участия каждого в финансовом обеспечении местных вопросов.

В то же время совсем не обязательно наполняемость местных бюджетов налоговыми поступлениями должна прямо связываться с усилением уровня налогового давления за счет местных налогов и сборов (как и с увели-

чением неналоговых доходов местных бюджетов). Вполне может возникнуть противоположная ситуация: снижение налоговой нагрузки на местах усилит инвестиционную привлекательность отдельных территорий, создаст условия для увеличения количества рабочих мест, организации производства и налаживания транспортных сообщений в соответствующих регионах государства. В свою очередь такое оздоровление местной экономической сферы самым естественным путем, главным образом через расширение базы налогообложения с помощью доходных налогов (ведь как налог на прибыль предприятий, так и налог на доходы физических лиц в соответствующих частях подлежат зачислению в местные бюджеты согласно бюджетному законодательству Украины) [1], приведет к увеличению наполняемости местных бюджетов.

С этих позиций местное звено налоговой системы в целом (а не только в части налоговых льгот по местным налогам и сборам) становится само по себе существенной территориальной налоговой преференцией с наличием весомых рычагов влияния на сферу местных финансов и региональную экономику. Поэтому для государства становится не менее важным как определить стандарты и общие принципы налогообложения, осуществлять централизованное налогово-правовое регулирование единой налогово-правовой территории Украины при первоначальном закреплении обязательных элементов налогов и сборов, так и предоставлять соответствующую степень свободы и достаточный объем налоговых полномочий территориальным общинам и органам местного самоуправления при введении в действие местных налоговых платежей, что позволит учитывать естественное природное различие и особенности отдельных территорий, административно-территориальных единиц государства.

При таком налогово-правовом регулировании образуется сбалансированная национальная налоговая система, когда публичному интересу государства отвечает система общегосударственных налогов и сборов, а публичному интересу территориальных общин – система местных налогов и сборов. При этом важно учитывать,





что такая система, образуясь в каждой административно-территориальной единице государства, фактически формирует уникальное именно для данной территориальной общины и региона государства местное звено налоговой системы, которая наилучшим образом учитывает коллективные интересы местного населения.

#### Список использованной литературы:

1. Бюджетний кодекс України : Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50. – Ст. 572.
2. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов : [монография] / И.И. Кучеров. – М. : ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. – 473 с.
3. Кучерявенко Н.П. Налоговое право Украины / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2012. – 528 с.
4. Межуев В.М. Выступление на «круглом столе» по теме «Власть, демократия, привилегии» / В.М. Межуев // Вопросы философии. – 1991. – № 7. – С. 51.
5. Постановление Европейского суда по правам человека от 6 апреля 2000 г. по делу «Флименос против Греции» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.lawmix.ru/abrolaw/8463>.
6. Теория государства и права : [курс лекций] / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юристъ, 2000. – 776 с.

## ГЕНЕЗИС УГОЛОВНОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА УКРАИНЫ ЗА НАРУШЕНИЕ УСТАНОВЛЕННЫХ ПРАВИЛ ОБОРОТА НАРКОТИЧЕСКИХ СРЕДСТВ, ПСИХОТРОПНЫХ ВЕЩЕСТВ, ИХ АНАЛОГОВ И ПРЕКУРСОРОВ

Андрей ДЖУМАК,

соискатель кафедры уголовного права  
Национальной академии внутренних дел

#### Summary

Nowadays, the spread of drug abuse causes the significant harm to the society and medicine all over the world and in Ukraine in particular. For many countries it has the negative economic consequences. Referring to the historical sources, we have reviewed the origin of the problem, the legal and illegal drug use on the territories that are now part of the modern Ukraine. The development and improvement of normative legal acts, departmental acts regulating legal relations in the sphere of drugs, psychotropic substances, their analogues and precursors trafficking on the territory of Ukraine are analyzed. Special attention is paid to the normative legal supply of the control over drug trafficking on the territory of Ukraine in the period of independence.

**Key words:** narcotic drugs, psychotropic substances, analogs, precursors, rules trafficking, drug trafficking, combating illicit trafficking of controlled substances.

#### Аннотация

Сегодня распространение наркомании наносит значительный вред в социальном и медицинском плане как в мировом масштабе, так и в Украине. Очевидны также отрицательные экономические последствия для многих государств, подверженных указанной проблеме. Обратившись к историческим источникам, рассматриваем вопрос появления, незаконного и легального использования наркотиков на территориях, которые входят в состав современной Украины. Осуществлен анализ развития и усовершенствования нормативно-правовых и ведомственных актов, которые регулируют правовые отношения в сфере оборота наркотических средств, психотропных веществ, их аналогов и прекурсоров на территории Украины. Особое внимание уделено нормативно-правовому обеспечению контроля за оборотом наркотических средств на территории Украины в период независимости.

**Ключевые слова:** наркотические средства, психотропные вещества, аналоги, прекурсоры, правила оборота, незаконный оборот наркотиков, противодействие незаконному обороту подконтрольных веществ.

**Постановка проблемы.** Анализ развития нормативно-правовых и ведомственных актов, которые регулируют правовые отношения в сфере оборота наркотических средств, психотропных веществ, их аналогов и прекурсоров на территории Украины, свидетельствует, что отдельные из них нуждаются в постоянном усовершенствовании. В связи с государственно-образующими процессами 1991 года Украине как независимому государству предстояло неоплагательно решать вопросы, которые касаются регулирования правовых отношений и контроля легального оборота наркотических средств, психотропных веществ, их аналогов и прекурсоров. С принятием ряда нормативно-правовых актов и ве-

домственных документов, внедрением на своей территории медицинских и социальных программ Украина достигла положительных результатов в сфере регулирования правовых отношений, связанных с контролем оборота наркотических средств, психотропных веществ, их аналогов и прекурсоров, а также оказанием медицинской и социальной помощи наркозависящим людям.

Соответственно, исследование нормативно-правовых и ведомственных актов разных периодов ее исторического развития даст возможность разработать механизм четкого и поэтапного внесения изменений в такие акты в условиях современности.

**Актуальность темы исследования** заключается в том, что вопрос