



РОЛЬ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ КАК ФАКУЛЬТАТИВНЫХ ЭЛЕМЕНТОВ НАЛОГА В ФОРМИРОВАНИИ И РЕАЛИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО СУВЕРЕНИТЕТА ГОСУДАРСТВА

Максим ВИШЕМИРСКИЙ,
соискатель

Национального университета государственной налоговой службы Украины

Summary

The paper proposes to extend the idea of the independence of the optional elements of the tax by adding to the active component when particular optional elements will become largely self-importance. It is noted that the independence of the optional elements should provide them with the possibility of its own existence, not only in the tax mechanism, but next to them. Focus on the fact that the optional elements in General, and tax incentives in particular can start to be considered as an independent means of implementing the financial policy States that under certain conditions and needs of public interest is fully capable as a Supplement, and largely replaced other parts of the financial system of the state in its instrumental aspect.

Key words: tax credit, legal mechanism of tax, tax sovereignty, optional elements, territorial public education.

Аннотация

В статье предлагается расширить представление о независимости группы факультативных элементов налога путем добавления к ней активной составляющей, когда конкретные факультативные элементы приобретут в значительной степени самостоятельное значение. Отмечается, что независимость факультативных элементов должна предоставлять им возможность собственного существования не только внутри налогового механизма, но и рядом с ним. Акцентируется внимание на том, что факультативные элементы в целом и налоговые льготы в частности, могут рассматриваться как самостоятельные средства реализации финансовой политики государства, которые при определенных условиях и потребностях публичного интереса вполне способны как дополнять, так и во многом заменять другие составляющие финансовой системы государства в ее инструментальном аспекте.

Ключевые слова: налоговая льгота, правовой механизм налога, налоговый суверенитет, факультативные элементы, публичное территориальное образование.

Постановка проблемы. Исследование направлено на определение групповых признаков факультативных элементов налога, для лучшего понимания особенностей налоговых льгот и определение их влияния на содержание суверенитета государства в сфере налогообложения.

Изложение основного материала. Из всех трех групп юридической конструкции налога – основной, дополнительной и факультативной – налоговые льготы относятся именно к последней. В свою очередь, говоря о группе факультативных элементов правового механизма налога, мы должны исходить из ряда признаков, характеризующих особенности, присущие всем элементам налога, входящим в нее. Если суммировать такие признаки, то можно констатировать, что первым из них является специфическая избирательность факультативных элементов. Данная избирательность означает, что факультативные составляющие налогового механизма существуют не во всех налогах, а лишь в отдельных налоговых платежах. При этом факторами появления факультативных элементов являются в основном не объективные причины (без которых существование

налога как правового явления невозможно), а определенные субъективные видения уполномоченного субъекта налогового нормотворчества относительно необходимости усовершенствования и дополнения правового механизма налога соответствующими элементами из группы факультативных элементов конкретного налога (то есть внедрение факультативных элементов конкретного налога происходит только при наличии такой свободы субъектов, уполномоченных на установление и введение в действие налоговых платежей).

Во-вторых, факультативные элементы налога не могут считаться обязательными к закреплению. Этот признак касается не только самого названия этой группы, но и последовательно вытекает из черты избирательности факультативных налоговых элементов, когда они появляются по усмотрению соответствующих представительных органов, которые устанавливают или вводят в действие налоговый платеж. В данном смысле следует подчеркнуть, что общая необязательность факультативных элементов находится в самой их природе, а все общественно-значимые цели и функции налогообложения могут быть достигнуты при их отсут-

ствии средствами основных и дополнительных элементов.

Однако в определенных случаях законодателю или уполномоченным местным представительным органам удобнее уравновесить налоговый механизм и достичь желаемых результатов для удовлетворения публичного интереса в налогообложении, не внося изменения в обязательные элементы (например, ставки налога), а введя корреспондирующие им факультативные элементы, которыми и выступают налоговые льготы. Тем самым факультативные элементы налога способны приобретать определенные черты обязательности не от своей природы, а в процессе становления конкретных налоговых механизмов. Другими словами, обозначенная обязательность может быть признана вторичной производной, предопределяясь теми или иными особенностями, которые присущи конкретному налогу в процессе его становления. При этом такие факультативные элементы, прежде всего налоговые льготы, становятся необходимыми для сохранения главных принципов налогообложения, достижения его целей и реализации основных функций налоговой системы.



Наконец, третьим признаком, характеризующим группу факультативных элементов правового механизма налога, является их независимость, прежде всего в понимании автономности и самодостаточности этих элементов. Такая независимость факультативных элементов налогового механизма выступает своеобразным итогом двух предыдущих признаков группы факультативных элементов налога и фактически является наиболее влияющей на особенность этой группы, определяя в значительной степени ее самобытность в сравнении с группами основных и дополнительных элементов налогового платежа.

Обозначенную независимость факультативных элементов налога в том или ином смысле замечали и уже упомянутые ученые-финансисты. Именно так можно понять Д.А. Кобыльникова, когда он писал о том, что факультативных элементов в правовом механизме налога может и не быть [2, с. 64], или когда И.И. Кучеров подчеркивал, что формально отсутствие факультативных элементов не приводит к недостаточности всей юридической конструкции налога [3, с. 241–242]. Впрочем, в приведенных примерах речь идет скорее о независимости пассивного типа, то есть такой, что позволяет правовому механизму налога обходиться при его функционировании без соответствующих факультативных элементов.

По своим социально значимым направлениям налоговые льготы можно сравнить с социальными выплатами в системе государственного страхования. Кроме того, с механизмами бюджетного возмещения налога на добавленную стоимость прослеживается определенное сходство с отношениями в сфере государственного займа (с теми главными отличиями, что, во-первых, при таком бюджетном возмещении значительно усилена императивность, в частности, в объеме, равном императивности любых налоговых отношений; во-вторых, средства, которые первоначально аккумулируются в централизованных фондах денежных средств при уплате налога, которые потом возмещаются, нельзя назвать временно свободными, в отличие от заемных средств; и в-третьих, отсутствует возмещенность за пользование государством этими средствами).

В этом свете следует указать на принципиальную неполноту в настоящее время существующих подходов к пониманию налогового суверенитета, который является отсутствующим как законодательный термин, однако единожды используется в трудах известных ученых в области финансового права. Например, французский финансист-правовед П.М. Годме, рассматривая налог как одно из проявлений суверенитета государства, обозначал, что «возможность налогообложения является существенным выражением суверенитета. Право взыскивать налоги всегда было частью суверенных прав, так же как чеканка монеты и свершение правосудия» [1, с. 371]. В свою очередь, И.И. Кучеров прямо признавал, что право взимания налоговых платежей является составной частью общего государственного суверенитета, которая «может быть очерчена как суверенитет в сфере налогообложения (налоговый суверенитет)» [3, с. 190]. Этим самым ученый ставил знак равенства между установлением налогов и сборов и содержанием понятия налогового суверенитета.

Однако, на наш взгляд, в обоих приведенных случаях существенным упущением является сужение налогового суверенитета лишь к праву взимания налоговых платежей. Применяя аналогию уголовного судопроизводства, это тождественно тому, если суверенитет государства в этой сфере сказывался бы лишь относительно признания лица виновным в совершении преступления, оставляя без внимания возможность вынесения в отношении подсудимого оправдательного приговора суда. Итак, возвращаясь к налоговому суверенитету, мы приходим к выводу, что его следует рассматривать в контексте, который предусматривает как право публичных территориальных образований устанавливать, вводить в действие, производить, останавливать и отменять налоговые платежи, так и корреспондирующее этому право предусматривать для налогоплательщиков соответствующие преференции в виде налоговых льгот.

В контексте налогового суверенитета при осуществлении правового регулирования налоговых льгот следует также учитывать и другие смежные суверенные права публичного терри-

ториального образования в области финансовой политики. Речь в первую очередь идет о бюджетно-правовом регулировании образования и бюджетной системе страны как совокупности основных централизованных фондов денежных средств государства и его территориальных единиц. При этом право представительных органов публичной власти на внедрение налоговых льгот должно согласовываться с соответствующей финансовой основой территориальных субъектов в виде бюджетов различных уровней, не нарушая правомерные ожидания таких субъектов на определенные объемы поступлений от взимания общегосударственных и местных налоговых платежей и тем самым избегая внутреннего противоречия в самом публичном интересе общества. Особенно чувствительной здесь есть грань между государственной властью и местным самоуправлением, вопрос который сейчас является очень актуальным для Украины с учетом проведения реформ децентрализации.

Рассматривая обозначенные аспекты внутреннего суверенитета публичного территориального образования и налогово-бюджетную систему страны в их единстве, возникает вопрос в определенном переосмыслении существующего пока распределения налоговых полномочий между уровнями публичной власти. Поскольку на сегодня налоговые льготы являются одним из элементов налогового механизма в отношении местных налоговых платежей, их установление – полномочиями Верховного Совета Украины, а введение в действие – полномочиями местных представительных органов. В свою очередь внедрение и введение в действие соответствующих налоговых льгот относительно общегосударственных налогов и сборов осуществляется исключительно Верховным Советом Украины. Однако возникает противоречие в том, что общегосударственные налоги и сборы, полностью регулирующиеся центральным уровнем власти, в значительной части предназначены для насыщения денежными средствами именно местные бюджеты. На сегодняшний день главным вопросом является то, как уравновесить разнонаправленные права центра внедрять налоговые льготы, которые будут уменьшать действие фискальной функции общегосударственной власти.



сударственных налоговых платежей, и права территориальных общин на надлежащее наполнение и самостоятельность собственных бюджетов.

Кроме только что продемонстрированных нами определенных противоречий на уровне финансового суверенитета публичного территориального образования, использования налоговых льгот способно сталкивать между собой и ряд основополагающих принципов, на которых базируется налогово-правовое регулирование и бюджетно-правовое регулирование. Речь в данном случае идет о налогово-правовом принципе социальной справедливости и бюджетно-правовом принципе самостоятельности.

Первый, закрепленный подпунктом 4.1.6 пункта 4.1 статьи 4 Налогового кодекса Украины, определяется так, что установление налогов и сборов должно осуществляться в соответствии с платежеспособностью налогоплательщиков [7]. Именно этот принцип становится по сути руководящим и определяющим при принятии уполномоченными представительными органами решения о введении налоговых льгот за определенными налоговыми платежами.

Что же касается существующего при бюджетно-правовом регулировании принципа самостоятельности, то его содержание изложено пунктом третьей части первой статьи 7 Бюджетного кодекса Украины. Этим принципом провозглашено, что Государственный бюджет Украины и местные бюджеты являются самостоятельными. При этом самостоятельность бюджетов обеспечивается закреплением за ними соответствующих источников доходов, правом соответствующих органов государственной власти, органов власти Автономной Республики Крым и органов местного самоуправления на определение направлений использования средств в соответствии с законодательством Украины, правом Верховного Совета Автономной Республики Крым и соответствующих советов самостоятельно и независимо друг от друга рассматривать и утверждать соответству-

ющие бюджеты [5, с. 572]. Несложно увидеть, что в результате возможного введения налоговых льгот за определенными закрепленными налогами доходы от их взимания способны заметно уменьшиться.

Это будет приводить к необходимости или в поисках дополнительных первичных источников доходов бюджетов (и зачастую к увеличению фискальной нагрузки и усилению налогового давления по другим налогам или категориям плательщиков, что в свою очередь вполне вероятно будет сопровождаться искажениями принципа социальной справедливости налогообложения, когда одни налогоплательщики будут нести налоговое бремя за других плательщиков¹), или до фактического ограничения направлений использования уже имеющихся в бюджетной системе денежных ресурсов (что способно проявляться в необходимости направления значительной части средств центрального бюджета страны в местные бюджеты в виде межбюджетных трансфертов, компенсируя местным бюджетам этими вторичными доходами ранее недополученные средства, которые могли быть получены при неприменении налоговых льгот). В обоих случаях прослеживается реальная угроза нарушения принципа самостоятельности бюджетов и возникает достаточно устойчивая корреляция и фактическая зависимость бюджетов местного уровня от государственного бюджета.

Причем такая зависимость существует почти на всех стадиях бюджетного процесса. Составление, как и утверждение, а также исполнение местных бюджетов не возможны без учета действующих налоговых льгот и соответствующих объемов межбюджетных трансфертов, определенных государственным бюджетом для покрытия потерь местных бюджетов от этих льгот. Недаром в специальной литературе отмечается, что реальной необходимостью является регулирование не только видового, но и стоимостного объемов налоговых льгот, а «при утверждении бюджета законодательно устанавлива-

ются максимальные размеры дотаций, субсидий, субвенций и величина бюджетного дефицита, при этом определяется примерная сумма, которую можно отнести к льготам». Отметим, что формально основа для выделения межбюджетных трансфертов довольно часто маскируется под выравниванием доходной способности местных бюджетов, уравниванием их доходных и расходных частей по соответствующему принципу сбалансированности, однако первопричиной этого все же во многих случаях является именно чрезмерное предоставления налоговых льгот.

Подобную ситуацию как важную концептуальную проблему, которая связана с компетенцией в отношении предоставления налоговых льгот, достаточно подробно рассматривает М.П. Кучерявенко. Ученый указывает, что «безусловно, все элементы правового механизма общегосударственных налогов регулируется Верховной Радой Украины. Однако значительная часть их полностью или частично поступает в местные бюджеты (например, налог на доходы физических лиц, налог на прибыль, налог на землю и т.д.). В этом случае, на наш взгляд, существует принципиальное противоречие – льгота предоставляется субъектом, который не имеет отношения к фондам, которые формируются за счет таких поступлений» [4, с. 284].

В дальнейшем М.П. Кучерявенко обозначает одновременно два важных аспекта: и сущность противоречия между полномочиями представительных органов, при предоставлении налоговых льгот и правами публичных территориальных субъектов на формирование собственных самостоятельных бюджетов, и взвешенный путь разрешения этих противоречий. Исследователь считает: «Совершенно логично предоставления налоговых льгот Верховным Советом Украины по тем налогам, которые полностью поступают в Государственный бюджет Украины, за налоговыми льготами, в той части общегосударственных налогов, которая также поступает в Государственный бюджет. Но вряд ли логично в данном случае распоряжение денежными средствами территориальных общин. Как усматривается, вполне оправдано предоставление льгот по тем налогам, которые зачисляются в местные

¹ В свою очередь при таком развитии событий уже происходит противостояние двух налоговых принципов: с одной стороны, обозначенного принципа социальной справедливости, а с другой – предусмотренного подпунктом 4.1.5 пункта 4.1 статьи 4 Налогового кодекса Украины принципа фискальной достаточности. Последний как раз фактически и предусматривает возможность компенсировать установкой дополнительных налоговых платежей дефицит бюджета.



бюджеты, передать территориальным общинам или хотя бы связывать их с возможностями, интересами и задачами территориальных общин, которые и являются фактическими владельцами средств, поступающих от доли общегосударственных налогов. Именно они должны окончательно решить – возможно ли в данный момент позволить себе недополучение средств местным бюджетам и вводить соответствующую налоговую льготу» [4, с. 285]. Итак, полностью логичным является дополнительное распределение полномочий при внедрении налоговых льгот в зависимости от уровней бюджетов-получателей налогового платежа, по которым такие льготы вводятся.

Следует указать, что подобная правовая конструкция варьирования налоговых полномочий при внедрении налоговых льгот уже не является такой, которая никогда не воплощалась из теории в практику. Частично это было уже сделано в российском налоговом законодательстве. В нем критерий наличия закрепленных и регулирующих налогов² [4, с. 125] и, соответственно, зачисления налоговых средств того или иного уровня бюджетной системы было использовано для фактического ограничения полномочий представительных органов при введении налоговых льгот.

Именно так в законодательном предписании, которое было изложено в пункте втором первоначальной редакции статьи 56 Налогового кодекса Российской Федерации, указывалось на условия допустимости установления индивидуальных налоговых льгот (что само по себе разрешалось в исключительных случаях). Непосредственно в тексте данного законодательного предписания говорилось, что, во-первых, «индивидуальная льгота по федеральным налогам может быть установлена только в той части налога, которая поступает в федеральный бюджет»; во-вторых, «индивидуальная льгота по региональным налогам может быть установлена только в той

части налога, которая поступает в региональный бюджет»; в-третьих, «индивидуальная льгота по местным налогам может быть установлена только в той части налога, которая поступает в местный бюджет» [6]. Причем устанавливать такую индивидуальную налоговую льготу разрешалось лишь тем публичным органам, которые вводили в действие соответствующий налог (то есть для федеральных налогов – только федеральному представительному органу; для региональных налогов – только представительным органам соответствующего субъекта Российской Федерации; местных налогов – только представительным органам местного самоуправления соответствующей территориальной общины) и, следовательно, были непосредственно уполномоченные на введение взимания этих налогов на территории собственной налоговой юрисдикции.

Выводы. Таким образом, тем самым одновременно, концептуально и непосредственно на практике предусматривалась жесткая привязка права публичных органов внедрять льготное налогообложение не только до распределения налоговых средств внутри бюджетной системы (что можно называть бюджетным критерием), но и к разграничению налоговых полномочий представительных органов за процессами установления налогового платежа и его последующего ввода в действие (то есть с учетом налогового критерия). Правда, впоследствии данное положение утратило силу [8], поскольку был введен общий запрет на индивидуальность налоговых льгот без каких-либо исключений. Однако можно быть уверенным, что сама концепция учета обозначенных нами налогового и бюджетного критериев при предоставлении публичным органам права на установление налоговых льгот все равно остается одним из действенных путей совершенствования и сбалансирования правового регулирования налоговой бюджетной сферы. В условиях внедрения этой концепции в отношении всех

разновидностей налоговых льгот она позволит в наибольшей степени достичь реализации главных принципов как налогового-правового регулирования, так и бюджетно-правового регулирования.

Список использованной литературы:

1. Годме П.М. Финансовое право / П.М. Годме ; пер. с фр. – М., 1978. – 429 с.
2. Кобыльник Д.А. Правовое регулирование льгот при налогообложении : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Д.А. Кобыльник – Х., 2002. – 208 с.
3. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов : [монография] / И.И. Кучеров. – М. : ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. – 473 с.
4. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас ; Право, 2005– . – Т. 3 : Учение о налоге. – 2005. – 600 с.
5. П. 3 ч. 1 ст. 7 Бюджетного кодекса Украины от 8 июля 2010 г. № 2456-VI // Ведомости Верховного Совета Украины. – 2010. – №50. – Ст. 572.
6. П.2 ст.56 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 года №146-ФЗ (оригинальная редакция) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : www.consultant.ru.
7. Підп. 4.1.6 п. 4.4 ст. 4 Налогового кодекса України от 2 декабря 2010 г. № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229–230.
8. Федеральный Закон «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» от 9 июля 1999 года №154-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1999. – № 28. – Ст. 3487.

² Выделение закрепленных и регулирующих налогов является следствием классификации налоговых платежей по каналам зачисления уплаченных сумм налогов при бюджетно-правовом регулировании, что предполагает исследование особенностей строения бюджетной системы государства. Как указывают по данному поводу специалисты, налоговые платежи поступают в различные виды бюджетов, на основании чего их можно разделить на закрепленные и регулирующие. «Закрепленные налоги непосредственно и целиком поступают в конкретный бюджет <...>, тогда как регулирующие (разноуровневые) налоги поступают одновременно в бюджеты различных уровней в пропорциях, соответствующих бюджетному законодательству»