



for asylum; cooperation of judicial, police authorities of the Member States of the Schengen area; the protection of personal data and the functioning of the Schengen information system.

List of literature:

1. Treaty of Lisbon amending the Treaty on European Union and the Treaty establishing the European Community, signed at Lisbon, 13 December 2007 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://eur-lex.europa.eu/JOHtml.do?uri=OJ:C:2007:306:SOM:EN:HTML>.

2. The European Law, European Union law: the textbook: in three books. / For the Society, ed. V.I. Muraviov. – К. : Institute Jure, 2015. – 406 p.

3. Cremona M. The European Union as an International Actor: Issues of Flexibility and Linkage // 3 EFA Rev. – 67-94 (1998). – P. 86.

4. European Commission. Acquis [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://ec.europa.eu/enlargement/policy/glossary/terms/acquis_en.htm.

5. Decision No. 565/2014/EU of the European Parliament and of the Council of the EU [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:%3AAOJ.L_.2014.157.01.0023.01.ENG.

INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

Mushak Nataliia Bohdanivna – PhD, Associate Professor at the Department of International Law and Comparative Law of Kyiv University of Law of National Academy of Sciences of Ukraine, Doctoral Student of Institute of International Relations of Taras Shevchenko National University of Kyiv

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Мушак Наталия Богдановна – кандидат юридических наук, доцент кафедры международного права и сравнительного правоведения Киевского университета права Национальной академии наук Украины, докторант Института международных отношений Киевского национального университета имени Тараса Шевченко

natali_mushak@ukr.net

УДК 342.73

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ИНВЕСТИЦИОННОЙ СОСТАВЛЯЮЩЕЙ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА УКРАИНЫ

Виктор МУШЕНОК,

кандидат юридических наук, доцент,
доцент кафедры общеправовых дисциплин
Киевского национального торгового-экономического университета

АННОТАЦИЯ

В статье проводится теоретико-правовой анализ научных позиций и норм налогового законодательства на предмет выявления наличия аргументационной базы относительно инвестиционной составляющей налогообложения в современной науке финансового права. Обоснована необходимость нормативно-правового закрепления дефиниции налогового инвестирования как дополнительного элемента налогового механизма, который сможет повлиять на смягчение фискальной налоговой нагрузки. Доказана целесообразность в науке финансового права, наряду с налоговыми льготами и специальными механизмами налогообложения, внедрять такой дополнительный элемент правового механизма налогообложения, как налоговое инвестирование, и понимать его как деятельность государства в сфере налогообложения с целью создания ориентиров развития предпринимательской производственной деятельности.

Ключевые слова: законодательство, налоговое инвестирование, национальный производитель, налоговое давление, налоговая льгота, теоретико-правовой анализ, финансово-правовой механизм.

THEORETICAL AND LEGAL BASES FOR FORMATION OF THE INVESTMENT COMPOSITION OF THE TAX LEGISLATION OF UKRAINE

Victor MUSHENOK,

Candidate of Law Sciences, Associate Professor,
Associate Professor at the Department of General Legal Disciplines
of Kyiv National University Trade and Economics

SUMMARY

A theoretical and legal analysis of scientific positions and norms of the tax legislation was conducted for the purpose of revealing the existence of an argumentative basis regarding the instigation of taxed taxation in modern science of financial law. The necessity of the legal definition of the definition of tax investment as an additional element of the tax mechanism, which can influence the mitigation of fiscal tax burden, is substantiated. Proven expediency in the science of financial law, along with tax privileges and special mechanisms of taxation, to introduce such an additional element of the right mechanization of taxation, as tax investment and understand it as the activity of the state in the field of taxation with the aim of creating benchmarks for the development of entrepreneurial productive activity.

Key words: legislation, tax investment, national producer, tax pressure, tax privilege, theoretical and legal analysis, financial and legal mechanism.

Постановка проблемы. Обеспечение устойчивого развития общественных отношений в Украине возможно при условии изменения и усовершенствования правового регулирования финансово-экономических отношений. Использование субъек-

тами предпринимательской деятельности законодательно закрепленной государством модели инвестиционного развития приведет к росту материальных и финансовых вложений в различные отрасли экономики страны. Кроме того, инвестиционные ресурсы



смогут обеспечить укрепление материально-технической базы физических лиц-субъектов предпринимательской деятельности, юридических лиц и приведут к увеличению производства отечественной продукции и улучшению ее качества, а также положительно повлияют на развитие социальной инфраструктуры, благосостояние населения, рост доверия граждан органам государственной законодательной и исполнительной власти и органам местного самоуправления.

Государственная поддержка сферы экономики охватывает бюджетное финансирование программ и мероприятий, которые направлены на развитие отраслей, льготные режимы налогообложения, частичную компенсацию процентных ставок за пользование кредитами коммерческих банков, списание безнадежной задолженности перед бюджетом. Однако в условиях ограниченности бюджетных ресурсов государства, о чем свидетельствует ежегодный рост объемов дефицита государственного бюджета, в налоговой политике государства не намечается тенденций к использованию государством инструментов налогового инвестирования, то есть доминированию стимулирующей инвестиционной функции налогообложения.

Актуальность темы исследования подтверждается степенью нераскрытости темы инвестиционного налогового регулирования финансовой поддержки субъектов предпринимательской деятельности как в отечественной правовой науке, так и в правоприменении. В противоположность этому, в налоговой политике нашего государства доминирующим принципом является использование государственных фискальных средств воздействия на субъектов предпринимательской деятельности, что не очень положительно отражается на их финансово-экономическом состоянии.

По нашему мнению, отечественная наука финансового права должна поднимать вопрос об активном внедрении в налогообложение механизмов государственного налогового инвестирования путем применения налоговых льгот, специальных режимов и упрощенной системы налогообложения.

Состояние исследования. В современном «налоговом праве, как слож-

ном институте финансового права Украины» [1, с. 204] особенности применения основных и дополнительных элементов налогового механизма, на разных этапах формирования налоговой системы, были предметом исследования таких ученых в области права, как А.В. Брызгалин, Л.К. Воронова, Р.А. Гаврилюк, М.П. Кучерявенко, Д.М. Павлова, Н.Ю. Пришва и др.

Среди основных элементов, формирующих представление о сути налогового механизма отдельными учеными, выделяются только налоговые режимы и их особенности [1, с. 214]. Неоправданно совсем не выделяется – как среди основных, так и среди дополнительных элементов правового механизма – налоговая инвестиция, и не исследуется ее правовая природа. Такая существующая правовая неопределенность и усиление средств налогового воздействия на субъектов предпринимательства обязывают проводить исследования инвестиционного налогового механизма и доказывать целесообразность его закрепления в законодательстве Украины.

Целью и задачами статьи является проведение анализа прогрессивных научных позиций и норм налогового законодательства. На основании этого – подтвердить несостоятельность существующей в современной науке финансового права позиции о том, что «факультативные элементы не являются обязательными для правового механизма налога» и доказать необходимость нормативно-правового закрепления дефиниции «налоговое инвестирование» в качестве дополнительного элемента налогового механизма, который сможет повлиять на смягчение фискальной налоговой нагрузки.

Изложение основного материала. Многие отрасли экономики Украины функционируют в специфических социально-экономических и геополитических условиях. Особенности промышленного, сельскохозяйственного и других видов производства определяют структуру отраслей, уровень обеспеченности и использования техники, состав рабочей силы, характер разделения труда и формы ее организации, предопределяют неравномерности поступления средств от реализации продукции и тому подобное.

Регулирование правового механизма налогообложения осуществляется

путем установления императивного набора элементов, определяющих содержание и особенности реализации налоговых обязательств. Сама же налоговая политика выражается в комплексе мероприятий, осуществляемых уполномоченными на то органами государственной власти и государственного управления в области функционирования налогов, сборов и других налоговых платежей как фискальных инструментов, так и регулирующих рычагов. Через систему налогообложения осуществляется реализация налоговой политики государства. От эффективности применяемых инструментов налогового механизма в системе налоговой политики зависят последствия его влияния как на экономику страны в целом, так и на отдельные отрасли экономики.

То есть каждая отрасль национальной экономики требует особого правового регулирования и финансового обеспечения за счет реализации инвестиционной политики налогообложения. Подтверждение нашей научной позиции возможно отыскать в научных трудах Н. Кучерявенко, который утверждает, что функции налогов, определяющие их сущность, являются производными от функций финансов и выполняют те же задачи, но в узких пределах [2, с. 39].

Особенности финансово-инвестиционной налоговой деятельности нами иллюстрируются на примере поддержки собственных субъектов хозяйственной деятельности отдельных зарубежных стран. Такой опыт показывает, что следствием долгосрочных вложений капитала государством, через льготные условия налогообложения, в хозяйственную деятельность субъектов является получение дохода (прибыли) самими субъектами, а также государством в виде стабильного поступления сумм налогов и, соответственно, увеличение финансирования бюджетов всех уровней. Напротив, правовое регулирование отношений в сфере налоговой деятельности в Украине направлено на односторонние властные предписания государственных органов относительно безусловно обязанных субъектов.

Примером позитивной взаимосвязи размера налоговых ставок и поступлений от уплаты налогов является опыт налоговой политики Румынии, органы



законодательной инициативы которой в недавнем времени уменьшили ставку НДС на 4%, ставка налога на прибыль, а также отменили специальный строительный налог. В результате чего позитивные показатели валового внутреннего продукта этой страны тут же наметили тенденцию к возрастанию [3, с. 140].

Ссылаясь на предложенные выше данные, а также на существующие научные разработки отечественных специалистов в области налогообложения [4, с. 128–129; 5, с. 37; 6, с. 77], отметим потребность в дальнейшем отстаивать необходимость законодательной реализации инвестиционной составляющей системы налогообложения в государственной финансово-экономической политике. Поскольку становится очевидным тот факт, что вектором налоговой политики большинства стран мира, в отличие от украинской политики увеличения налогового давления, является упрощение администрирования налогов и понижение налоговых ставок, а также освобождение (полное или частичное) налогоплательщика от уплаты налогов.

В правовом регулировании создания инвестиционной модели налогообложения примером такой модели могут считаться льготные режимы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей. Режимы инвестиционной налоговой политики в отрасли сельского хозяйства дали возможность обеспечить расширение производства сельскохозяйственной продукции и услуг, а также увеличить доходы субъектов сельскохозяйственной деятельности, рост базы налогообложения, стабильность поступления единого сельскохозяйственного налога в бюджет.

Отдельно следует отметить позицию Государственной фискальной службы Украины о том, что в период с 2000 по 2012 год в области сельскохозяйственного производства ощутимым было уменьшение размера теневых доходов из-за исчезновения стимулов для уклонения от налогообложения, и доходы теневой экономики трансформируются в легальные, законные формы [7].

Необходимо отметить, что опыт налогового инвестирования не нашел широкого применения в других отраслях экономики Украины. В сельском хозяй-

стве законодательно внедренные оптимальные ставки налогов и упрощенные режимы налогообложения формировали для них и для государства ряд стимулов. Несмотря на это, органы законодательной власти нашего государства в последние годы катастрофически снизили реализацию инвестиционной функции в налогообложении субъектов сельскохозяйственной деятельности и продолжают на нормативно-правовом уровне обеспечивать рост налоговой загрузки как в сельском хозяйстве, так и в других областях экономики.

Необходимо отметить, что Налоговый кодекс Украины – основной нормативно-правовой акт налогового законодательства, который регулирует налоговые правоотношения, возникающие в сфере: взимания налогов и сборов, в частности определяет исчерпывающий перечень налогов и сборов, взимаемых в Украине; порядок их администрирования; плательщиков налогов и сборов, их права и обязанности; компетенцию контролирующих органов; полномочия и обязанности их должностных лиц во время администрирования налогов, а также ответственность за нарушение налогового законодательства [8], является воплощением налоговой политики государства. Формируя государственную налоговую политику, отечественные законодательные и исполнительные органы власти, сталкиваясь с проблемой необходимости увеличения доходной части бюджета, решают ее за счет повышения ставок налоговых платежей или других инструментов налоговой загрузки [4, с. 128].

В результате продвижения такой налоговой политики сформирована система устойчивых налоговых стимулов (налоговых инвестиций), в частности для сельскохозяйственных субъектов. По причине становления оптимальных налоговых ставок введение упрощенной системы налогообложения постоянно терпит крах. Законодательные органы власти нашего государства не очень хотят использовать в системе налогообложения такой элемент, как налоговая льгота, который является механизмом временного освобождения плательщика от уплаты конкретного налога (или группы налогов), но никоим образом не способствует освобождению от налогового обязательства.

Поддерживая в этом научном исследовании идею дальнейшего развития инвестиционной составляющей налогов для всех особенно важных и необходимых для развития экономики нашего государства отраслей, мы проанализировали сущность правового механизма специального (льготного) режима уплаты налога на добавленную стоимость сельскохозяйственными товаропроизводителями, а также нивелирование инвестиционной сущности этого налога путем внесения изменений в Налоговый кодекс Украины [8].

Инвестиционная составляющая специального режима налогообложения налогом на добавленную стоимость заключалась именно в том, что сумма налога, начисленная субъектом сельскохозяйственной деятельности на стоимость поставленных им сельскохозяйственных товаров (услуг), не подлежала уплате в бюджет, а полностью оставалась в распоряжении такого субъекта и использовалась им на финансирование комплекса целей и задач, связанных с производством сельскохозяйственной продукции: выплату арендной платы за арендуемые сельхозугодья, сельскохозяйственную технику и оборудование; выплату процентов по кредитам на приобретение сельскохозяйственной техники; приобретение товаров и услуг; выплату заработной платы и т.д. [4, с. 129].

Вышеизложенная концепция развития инвестиционной составляющей налогообложения в государственной налоговой политики нашей страны не нашла применения. В противовес такой системе государственного финансового инвестирования сельскохозяйственного производства было осуществлено усиление налогового давления, что выразилось также и в отмене специального режима обложения НДС и перевода таких плательщиков на общую систему налогообложения [9–12].

Выводы. Приоритет государственной налоговой политики Украины относительно постоянного увеличения налогового давления на отечественных плательщиков налогов противоречит экономическим законам развития государства. Опыт построения системы налогообложения зарубежных стран отрицает исключительное доминирование фискальной составляющей в налогообложении, которая заключается в



обеспечении наполнения бюджетов финансовыми ресурсами без обращения внимания на финансово-экономическое состояние самих налогоплательщиков.

Для обеспечения исполнения функций суверенного, демократического, социального государства и гарантирования уровня жизни граждан, который должен отвечать европейским стандартам, нашему государству необходимо обеспечить внедрение европейского правового регулирования администрирования налогов. Для развития важных отраслей экономики государство обязано обеспечивать уменьшение налоговой нагрузки с целью сохранения таких отраслей. Доказательной базой необходимости таких действий являются результаты проведенного в данном научном исследовании изучения проявления отдельных функций налогообложения. Нами отмечено, что общие функции налога проявляют его сущность в действии и являются способом выражения его свойств. Исходя из сущности налога как категорического понятия и учитывая то, что налоги выступают необходимым элементом централизации части стоимости национального продукта в бюджете для финансирования государственных общественных благ и средством перераспределения этой стоимости, определяются две функции данной категории: фискальная и регулирующая.

По нашему мнению, своеобразным дополнением регулирующей функции, в частности в системе налогообложения, является инвестиционная функция, которая является налоговой скидкой, изымается непосредственно из суммы налога, а не из дохода, подлежащего налогообложению, и заключается в инвестиционном финансировании государством субъектов хозяйственной деятельности. Исходя из этого, по нашему мнению, в науке финансового права необходимо, наряду с налоговыми льготами и специальными механизмами налогообложения, внедрять еще один дополнительный элемент правового механизма налогообложения, которым является налоговое инвестирование, и понимать его как деятельность государства в сфере налогообложения с целью создания ориентиров развития предпринимательской производственной деятельности. Законодательное закрепление инвестиционного налого-

обложения даст возможность обеспечить стабильное развитие основных отраслей экономики нашего государства. Результативности налогового инвестирования была бы особенно ощутимой в условиях ограниченности бюджетных дотаций, экономической неэффективности банковских кредитов, роста цен на материально-технические ресурсы и других проявлений затянувшегося финансового кризиса в Украине.

Список использованной литературы:

1. Фінансове право: навч. посібн. / За заг. ред. А.Г. Чубенка, Д.М. Павлова. – К. : КНТ, 2014. – 600 с.
2. Податкове право: навч. посіб. / За заг. ред. проф. М. П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.
3. Резнік О.М. Порівняльна характеристика ставки податку на додану вартість в Румунії, Франції, Люксембурзі та Україні / О.М. Резнік, Н.М. Овчаренко // Юридичний науковий електронний журнал Запорізького національного університету. – 2015. – № 6. – С. 138–141.
4. Мушенок В.В. Стимулюючий вплив правової регламентації оподаткування аграрних виробників / В.В. Мушенок // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2017. – № 5(94). – С. 125–133.
5. Перепелица М.А. Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине: монографія / Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас, – 2003. – 116 с.
6. Родіонова І.В. Поняття методу фінансово-правового регулювання / І.В. Родіонова // Науковий вісник Чернівецького університету. Правознавство. – Вип. 55 – 1999. – С. 75–78.
7. Державна фіскальна служба України. Офіційний портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>.
8. Податковий кодекс України : Закон від 02.12.2010 р. № 2755-VI. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
9. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році: Закон України від 24.12.2015 № 909-VIII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/909-19/page>.

10. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи) : Закон України від 28.12.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/54821>.

11. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування податку на додану вартість : Закон України від 16.07.2015 р., № 643-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/07-15>.

12. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році : Закон України від 24.12.2015 р. № 909-VIII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2015>.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Мушенок Виктор Васильевич – кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры общеправовых дисциплин Киевского национального торгово-экономического университета

INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

Mushenok Victor Vasilevich – Candidate of Law Sciences, Associate Professor, Associate Professor at the Department of General Legal Disciplines Kyiv National University Trade and Economics

Mushenok@gmail.com