

СІРЕНКО М. М.,
здобувач кафедри фінансового права
(Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого)

УДК 347.6

ПОДАТКОВИЙ КРЕДИТ: СУТЬ ТА РІЗНОВИДИ

У статті здійснено аналіз законодавчого регулювання податкового кредиту. Визначено різні види податкового кредиту, динаміку розвитку законодавчого регулювання податкового кредиту. Автором проаналізовано думки дослідників щодо перспектив інвестиційного податкового кредиту як правового регулятора в податкових відносинах.

Ключові слова: податковий кредит, оподаткування, бюджетний кредит, правове регулювання, податки.

В статье осуществлен анализ законодательного регулирования налогового кредита. Определены различные виды налогового кредита, динамику развития законодательного регулирования налогового кредита. Автором проанализированы мнения исследователей о перспективах инвестиционного налогового кредита как правового регулятора в налоговых отношениях.

Ключевые слова: налоговый кредит, налогообложение, бюджетный кредит, правовое регулирование, налоги.

The article analyzes the legislative regulation of the tax credit. Different types of tax credit, the dynamics of the development of legislative regulation of the tax credit have been determined. The author analyzes the opinions of researchers on the prospects of an investment tax credit as a legal regulator in tax relations.

Key words: tax credit, taxation, budgetary credit, legal regulation, taxes.

Вступ. Необхідно констатувати, що на сьогодні відсутня єдина законодавча концепція щодо регулювання відносин податкового кредиту. Якщо при впорядкуванні подібних відносин по податковій на прибутку і податку з доходів фізичних осіб ще й сформовані відносно закінчені (проте суперечливі) конструкції, то податковий кредит у режимі сплати податку на додану вартість закріплений як складова механізму бюджетного відшкодування. Але різні види податкового кредиту мають багато загально-го, а особливості більш чітко можна було б виділити в порівнянні з іншими видами (і природно знайти адекватне законодавче закріплення).

Постановка проблеми. Перспективною у зв'язку із вищесказаним представляється поява родової норми (у Загальній частині Податкового кодексу України), яка б містила визначення поняття податкового кредиту, що вичерпує перелік його видів. При цьому стало б можливим не тільки впорядкування саме цих відносин, але й бланкетне регулювання їх на рівні спеціальних законів про оподаткування, що значно спростило б правозастосування.

Результати дослідження. Звертають увагу на цю проблему й російські дослідники. Так, В.Н. Назаров, торкаючись перспектив інвестиційного податкового кредиту як правового регулятора в податкових відносинах, звертає увагу на те, що його доля значною мірою перебуває сьогодні в руках законодавця [1, с. 8-9]. Останній повинен визначитися, яким цілям податкової політики він повинен служити, і внести відповідні зміни в Податковий кодекс, закріпивши правовий зміст цих правовідносин або як пільгу платника податків – складову частину юридичної конструкції податку, тобто одно-значно визначити законодавчо підстави порядок її застосування, як цього вимагає п. 2 ст. 17 ПКРФ, або як особливий вид пільги, заснований на використанні специфічного договірної інституту, коли окремі складові пільги визначаються договором, аналогічним цивільно-правовому договору.

Не можна стверджувати, що законодавче регулювання подібних відносин завмерло абсолютно. Певна динаміка є. Податковий кредит, на відміну від відстрочки й розстрочки, не був задіяний податковим законодавством СРСР. В українському податковому законодавстві появу механізму податкового кредиту фактично можна зв'язати із серединою 90-х років ХХ століття. Із прийняттям Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [2] з'являється законодавчо визначений механізм інвес-



тиційного кредиту. Реформування законодавства про податок на додану вартість водночас призводить до деталізації конструкції податкового кредиту в механізмі бюджетного відшкодування. Перетворення оподаткування доходів фізичних осіб з 2003 р. призводить до деталізації конструкції податкового кредиту при сплаті податку з доходів фізичних осіб [3].

З 1999 р. вихідні положення, що регулюють відносини по інвестиційному податковому кредиту були закріплені нормами глави 9 ч. 1 Податкового кодексу Російської Федерації. Після набрання чинності Податковим кодексом ці положення неодноразово переглядалися, а діючі зараз норми набули чинності з 1 січня 2007 р. Так, ст. 21 Податкового кодексу Російської Федерації встановлюється право платників податків одержувати інвестиційний податковий кредит у порядку й на умовах, установлених Податковим кодексом [4].

Невизначеність і непогодженість законодавчого регулювання податкового кредиту поєднана й з існуючими протиріччями в наукових поглядах на зміст цієї категорії. У багатьох випадках податковий кредит розглядається як різновид податкових пільг. На цих позиціях перебувають І.І. Кучеров [5, с. 163] і С.Г. Пепеляєв [6, с. 123]. Нам представляється, що в цьому випадку мова йде про зміст податкового кредиту на початку 90-х років ХХ сторіччя. Як підкреслювалося вище, саме тоді податковий кредит закріплювався Законом Російської Федерації «Про основи податкової системи» у якості податкової пільги. Із прийняттям Податкового кодексу Російської Федерації відношення до нього змінилися й з податковим кредитом пов'язується вже зміна строку виконання обов'язків по сплаті податку або збору.

На думку М.В. Карасьової податковий кредит свідчить про зміну податкового зобов'язання [7, с. 350]. Фактично, зв'язуючи його з коректуванням строків, вона акцентує увагу на комплексній природі таких відносин і обґрунтовує висновок про проникнення цивільно-правових відносин у систему фінансово-правового регулювання, про переплетіння методів регулювання. Із цим складно погодитися. Комплексність у принципі може бути властива, але тільки законодавству, а не галузі або інституту права. Останні опираються на єдиний спосіб правового впливу – метод регулювання. Зрозуміти в цій ситуації, яким чином можна одночасно управляти поведінкою учасників і методом вільного волевиявлення суб'єктів, диспозитивним методом і методом владних приписань, у якому режимі можна їх сполучити – складно. Ще більш проблемною видається задача сформулювати на цій основі адекватну систему законодавчих норм. Тому ми вважаємо непослідовним розглядати податковий кредит як комплексне утворення на стику публічного й приватного права.

Ю.А. Крохіна характеризує податковий кредит не як податкову пільгу, а пов'язує його зміст із законодавчим підходом і розглядає в якості перенесення строку сплати податку [8, с. 140]. При цьому нею акцентується увага на тому, що податковий кредит є різновидом бюджетного кредитування. Безумовно, слід погодитися з тим, що відносини податкового кредиту існують на стику бюджетного й податкового права. Однак навряд чи послідовним є його характеристика як кредиту, який виділяється з бюджету. Зв'язок податкового кредиту з бюджетними коштами не означає, що в його рамках виділяються на поворотній основі кошти, які вже зараховані в бюджет, є власністю суб'єкта бюджету (держави або територіальної громади). При податковому кредиті гроші не доходять до бюджету, тому вони не можуть і бути виділені якості кредитних коштів.

Далеко не завжди відносини, іменовані кредитуванням є такими в загальноприйнятому розумінні. М.П. Кучерявенко звертає увагу на наявність специфічних відносин, які тільки за формою є відносинами кредитування й складаються, переважно, при бюджетно-правовому регулюванні [9, с. 347]. Він справедливо наполягає на неможливості їх абсолютної ідентичності, аргументуючи це особливостями бюджетно-правового регулювання. Досить звернути увагу хоча б на суб'єктивний склад – у бюджетному кредитуванні відсутні фізичні особи. При цьому найбільш актуальними представляються питання приведення різномірних підходів про визначення відносин кредитування до єдиного знаменника, що припускає розробку єдиної конструкції, яка, з одного боку, гарантувала б виділення коштів з бюджету (бюджетний кредит), а з іншого – забезпечувала б їх надходження у бюджету (податковий кредит).

На жаль, український законодавець не врегулював чітко ні поняття бюджетного кредиту, ні відносин, які у зв'язку із цим виникають. Трохи інший підхід застосовується в Російській Федерації, де бюджетний кредит регулюється в більш жорсткому режимі, ніж податковий [10]. Вважаємо за необхідне при цьому виділити декілька принципів моментів. По-перше, неодмінною умовою для одержання бюджетного кредиту в Російській Федерації є проведення попередньої перевірки фінансового стану позичальника з метою гарантування повного забезпечення кредиту. По-друге, бюджетний кредит надається винятково в рамках цілей, визначених у законі про бюджет на відповідний рік. По-третє, при наданні бюджетного кредиту його сума перебуває в межах чітко встановлених лімітів. По-четверте, бюджетний кредит не може бути наданий юридичним особам, які мають прострочену заборгованість по раніше наданих бюджетних коштах, що є превентивним або навіть забезпечувальним заходом.



Найважливішою характерною рисою бюджетного кредиту є його оплатність. При цьому можна говорити про наявність податково-правового характеру плати за користування бюджетним кредитом, яка близька до податків за своїм правовим режимом. Тому ми приєднуємося до позиції М.П. Кучерявенка, який пропонує доповнити інститут податкового кредиту низкою моментів, які характеризують бюджетне кредитування: «В основі цього, на наш погляд, лежать абсолютно логічні передумови. По-перше, фактично схожий суб'єктний склад (кредитор – держава, позичальники – юридичні й фізичні особи). По-друге, і в першому, і в другому випадку власником коштів виступає держава. Тому цілком можлива розробка загальної конструкції кредитування з деталізацією її по видах: бюджетне й податкове» [9, с. 348].

Однак не можна говорити про те, що відносини податкового кредиту властиві винятково юридичним особам. О.О. Головашевич значну вагу приділив питанням оподаткування фізичних осіб. Він зазначає, що у зв'язку із переходом від податку на доходи громадян до податку із доходів фізичних осіб у 2004 р. було запроваджено поняття «податковий кредит» для фізичних осіб. Податковий кредит для фізичних осіб є сумою витрат, на яку платник може зменшити суму загального річного оподаткованого доходу [11, с. 79]. Підставами його надання є документально підтверджені витрати з нормативно закріпленого вичерпного переліку. При цьому обов'язок підтвердження сум витрат покладено не на роботодавця як податкового агента, а на саму фізичну особу [3]. Крім того, маємо звернути увагу на особливості реалізації обов'язку із податкової звітності при отриманні фізичною особою податкового кредиту. Документи, що підтверджують витрати для включення їх у суму податкового кредиту, не надаються податковому органу по закінченні податкового періоду, але підлягають збереженню платником податків протягом строку, достатнього для проведення цим органом податкової перевірки щодо правомірності нарахування податкового кредиту. До таких документів належать фіскальні чи товарні чеки, касові ордери, товарні накладні, договори та інші розрахункові документи, що ідентифікують продавця товарів, виконавця робіт або послуг і містять суму таких операцій (витрат) [11, с. 80].

Ще на один різновид податкового кредиту звертає увагу М.П. Кучерявенко. Мова йде про інвестиційний податковий кредит, конструкція якого закріплена в законодавстві Російської Федерації. Ця конструкція відрізняється певними специфічними рисами, що, насамперед, пов'язано з обмеженим суб'єктним складом (податкові агенти вже не можуть його одержати) і обмеженнями по об'єкту (чітко визначений перелік тих податків, за якими він може надаватися). Крім того, учений розмежовує й підстави надання інвестиційного податкового кредиту: «...виходячи із самої назви, зрозуміло, що вони орієнтовані на інвестиційні вкладення, відповідну діяльність платника (проведення науково-дослідних, дослідно-конструкторських робіт, технічного переозброєння; здійснення впроваджувальної або інноваційної діяльності; виконання особливо важливого замовлення по соціально-економічному розвитку регіонів і т.д.). Характером діяльності платника, пов'язаним з інвестиційним податковим кредитуванням, обумовлюється й збільшення строків його надання – до 5 років» [9, с. 348].

Висновки. Показово, що ці ж проблеми з таких же позицій розглядаються В.Н. Назаровим [1, с. 10]. Він підкреслює, що правовідносини, пов'язані з інвестиційним податковим кредитом, слід відмежовувати від податкових правовідносин, пов'язаних зі списанням безнадійних боргів по податках і зборах, врегульованих на підставі ст. 59 Податкового кодексу Російської Федерації. Відрізняються вони також від правовідносин, пов'язаних із реструктуризацією заборгованості по податках і зборах, які формально є правовідносинами бюджетними, але, по суті, регулюють відносини у сфері податків і зборів. Відносини, пов'язані з реструктуризацією заборгованості зі сплати податків і зборів, що з'явилися в російському фінансовому праві з 1997 р., за своїм економічним змістом дуже близькі до інвестиційного податкового кредиту. Це й призвело до того, що на практиці реструктуризація заборгованості зі сплати податків і зборів більш поширена, ніж інвестиційний податковий кредит.

Список використаних джерел:

1. Назаров В.Н. О правовой природе и регулировании инвестиционного налогового кредита / В.Н. Назаров // Финансовое право. – 2007. – № 12. С. 8-13.
2. Закон України «Про оподаткування прибутків підприємств» від 22 травня 1997 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – №27. – Ст.181 (втратив чинність).
3. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» // Офіційний вісник України. – 2003. – № 28. – Ст. 1361. (втратив чинність).
4. Научно-практический комментарий к Части первой налогового кодекса РФ. – М.: Городец, 2000. – 842 с.
5. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций/ И.И. Кучеров – М.: ЮрИнфоР, 2006. – 448 с.
6. Налоговое право: [учеб. пособ.] / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Изд-во ФБК-ПРЕСС, 2000. – 608 с.
7. Карасева М.В. Финансовое право: Учебник / Отв. ред. М.В. Карасева. М.: Юрист, 2006. – 576 с.
8. Крохина Ю.А. Налоговое право: Учебник/ Ю.А. Крохина. – М.: Высшее образование, 2006. – 410 с.



9. Кучерявенко, Н.П. Курс налогового права : в 6 т.: Учение о налоге / Н.П. Кучерявенко. – Т. 3. – Харьков : Легас : Право, 2005. – 600 с.
10. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. №145-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – №31. – Ст. 3823.
11. Головашевич О.О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні [Текст] : дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / О.О. Головашевич; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. – Х., 2007. – 193.
12. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2010. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.

СУДАРЕНКО О. В.,

кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри адміністративного,
фінансового та інформаційного права
(Київський національний торговельно-
економічний університет)

УДК 347.73

ОБ'ЄДНАНІ ТЕРИТОРІАЛЬНІ ГРОМАДИ ЯК СУБ'ЄКТ ФІНАНСОВОГО ПРАВА

Стаття присвячена дослідженню питань правового статусу об'єднаних територіальних громад, спроможних об'єднаних територіальних громад як нових суб'єктів фінансового права. Визначено ознаки, за наявності яких об'єднана територіальна громада набуває статусу спроможної. Вироблено пропозиції удосконалення законодавства у зазначеній сфері.

Ключові слова: об'єднана територіальна громада, спроможна об'єднана територіальна громада, фінансові правовідносини, бюджетні правовідносини, місцеві податки, учасник податкових правовідносин, міжбюджетні правовідносини.

Статья посвящена исследованию вопросов правового статуса объединенных территориальных общин, solvent объединенных территориальных общин как новых субъектов финансового права. Выделены признаки, при наличии которых объединенная территориальная община приобретает статус solvent. Разработаны предложения усовершенствования законодательства Украины в указанной сфере.

Ключевые слова: объединенная территориальная община, solvent объединенная территориальная община, финансовые правоотношения, бюджетные правоотношения, местные налоги, налоговые правоотношения, межбюджетные правоотношения.

The article is devoted to the study of issues of legal status of united territorial communities, solvent united territorial communities as new subjects of financial law. Signs at presence of that united territorial communities acquires status of solvent are certain. Proposals for improving the legislation of Ukraine in this area have been developed.

Key words: united territorial community, solvent united territorial community, financial legal relations, budgetary legal relations, local taxes, tax legal relations, inter-budgetary legal relations.

Вступ. На сьогодні в Україні провадять реформи, направлені на підвищення стандартів життя. З 2014 року в Україні розпочалась реформа у сфері децентралізації влади, направлена на формування трірівневого адміністративного устрою: 1) базовий – громади; 2) районний – райони; 3) регіональний – Автономна Республіка Крим, області, м. Київ і м. Севастополь [1]. Проведення зазначеної реформи здійснюється шляхом розмежування повноважень у системі органів місцевого самоврядування та органів виконавчої влади на різних рівнях адміністративно-територіальних утворень за принципом субсидіарності, створення належних матеріальних, фінансових та організаційних умов для забезпе-

