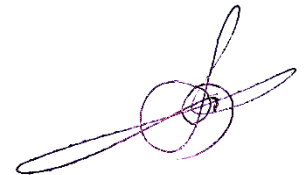


**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ**  
**УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

**ШАПТАЛА ЄВГЕН ЮРІЙОВИЧ**



УДК: 347.73

**СТИМУЛИ У ПОДАТКОВО-ПРАВОВОМУ РЕГУЛЮВАННІ**

12.00.07 – адміністративне право і процес;  
фінансове право; інформаційне право

**АВТОРЕФЕРАТ**

дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата юридичних наук

**Ірпінь – 2019**

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано в Університеті державної фіскальної служби України,  
Державна фіскальна служба України.

*Науковий керівник:* доктор юридичних наук, професор  
**Кучерявенко Микола Петрович,**  
Національний юридичний університет  
імені Ярослава Мудрого,  
завідувач кафедри фінансового права.

*Офіційні опоненти:* доктор юридичних наук, доцент  
**Онщик Юрій Віталійович,**  
завідувач кафедри конституційного,  
адміністративного та господарського права;  
Академія праці, соціальних відносин і туризму;

кандидат юридичних наук, старший науковий  
співробітник

**Семчик Ольга Олександрівна,**  
Інститут держави і права ім. В.М. Корецького НАН  
України, старший науковий співробітник відділу  
проблем державного управління та адміністративного  
права.

Захист відбудеться 27 червня 2019 року о 8 годині на засіданні на  
засіданні спеціалізованої вченої ради Д 27.855.02 Університету державної  
фіскальної служби України за адресою: 08201, вул. Садова, 55, м. Ірпінь,  
Київська область.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Університету  
державної фіскальної служби України за адресою: 08201, вул.  
Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область.

Автореферат розіслано 27 травня 2019 року.

**Вчений секретар  
спеціалізованої вченої ради**



**Т. О. Мацелик**

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** На сучасному етапі Україна знаходиться в умовах соціально-економічної кризи, що вимагає переосмислення державної політики й окреслення її нових завдань. Переважна роль у системі фінансової діяльності держави відводиться діяльності у сфері оподаткування, адже податки – це пріоритетне джерело формування дохідної частини бюджетів.

Пошук і створення дієвих правових механізмів, що забезпечують сприятливі умови для розвитку виробництва й підприємництва як значимого й перспективного сектора економіки, зумовлюють спрямованість національного законодавства на закріплення широкого кола заходів державної підтримки і стимулювання платників податків. Закріплення в чинному законодавстві правових стимулів, а також їх реалізація призводить до підвищення позитивної активності платників у відносинах оподаткування, до заінтересованості зобов'язаних суб'єктів цих правовідносин у зменшенні ступеня конфліктності останніх і до досягнення балансу інтересів у податковому регулюванні.

З огляду на державну й соціальну значимість оподаткування особливої уваги й осмислення потребує наукова, законодавча і практична невизначеність з низки питань, пов'язаних із застосуванням заходів податкового стимулювання. Наразі вказані питання отримали лише часткове теоретичне обґрунтування, у зв'язку з чим актуалізується необхідність їх розкриття й пошуку шляхів вирішення. Динамічність і безперервна зміна актів податкового законодавства і практика застосування нормативних приписів контролюючими органами вимагають подальшого наукового аналізу й розроблення пропозицій з удосконалення нормативної бази в контексті податкового стимулювання, оскільки від стану цього виду законодавства залежать якість та ефективність відповідних правовідносин.

Необхідність вироблення сучасного підходу до нормативної регламентації податкового стимулювання й подальшої його реалізації в межах ефективної податкової політики й визначили вибір теми дисертації, її актуальність у теоретичному і прикладному аспектах.

Дослідження питання податково-правових стимулів, їх видів і специфіки застосування неможливе без урахування вже існуючих напрацювань таких учених з фінансового й податкового права, як К. В. Андрієвський, Ю. І. Аністратенко, В. Т. Білоус, С. О. Бондаренко, Д. В. Вінницький, Л. К. Воронова, Д. О. Гетманцев, К. О. Гетьман, М. О. Горовцова, Н. В. Дев'ятих, О. О. Дмитрик, П. М. Дуравкін, Л. М. Касьяненко, Н. М. Лайченкова, А. П. Кириєнко, Д. А. Кобильнік, І. Є. Криницький, Ю. О. Крохіна, М. П. Кучерявенко, Ю. В. Оніщик, В. А. Паригіна, І. О. Пасічна, Х. В. Пешкова, Д. М. Рева, В. О. Рядінська, О. О. Семчик, Є. М. Смірних, О. Г. Станкевич, К. О. Токарева, А. І. Худяков та ін.

Теоретичним підґрунтям дисертації стали також і наукові здобутки фахівців із загальної теорії держави і права, адміністративного права. На

підставі аналізу теоретичних положень та узагальнення законодавчих приписів сформульовано певні наукові висновки й розроблено пропозиції щодо вдосконалення чинного податкового законодавства.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.**

Дисертація виконана на кафедрі фінансового права Університету державної фіскальної служби України і є складовою частиною науково-дослідної роботи кафедри за темою «Правове забезпечення фінансової безпеки України» (номер державної реєстрації: 0117U004165). Дисертація відповідає Стратегічному плану розвитку ДФС України на 2015-2018 роки, затвердженого наказом ДФС України від 12 лютого 2015 р. № 80, Доктрині інформаційної безпеки України, затвердженої Указом Президента України від 25 лютого 2017 р. № 47/2017, Стратегії сталого розвитку «Україна-2020», схваленої Указом Президента України від 12 січня 2015 р. № 5/2015, Національної стратегії сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні на 2016-2020 роки, затвердженої Указом Президента України від 26 лютого 2016 р. № 68/2016, та Пріоритетним напрямів розвитку правової науки на 2016-2020 роки, схвалених на загальних зборах НАПрН України 3 березня 2016 року.

Тема дисертаційного дослідження затверджена на засіданні вченої ради Університету державної фіскальної служби України (протокол № 5 від 29 листопада 2012 року).

**Мета й завдання дослідження.** Мета дисертації полягає в поглибленні наукових знань і в комплексному опрацюванні теоретичних положень стосовно визначення системи стимулів у податково-правовому регулюванні й виявлення особливостей їх реалізації в податкових відносинах.

Відповідно до зазначеної мети поставлено такі *завдання*:

- з'ясувати зміст поняття «податкові правовідносини» як сфери застосування податково-правових стимулів, установити ознаки таких правовідносин;
- розкрити зміст категорії «стимули в податковому праві», визначити їх характеристики й функції;
- провести класифікацію податково-правових стимулів;
- показати сутність податкових пільг як різновиду податково-правових стимулів;
- визначити принципи податкового стимулювання;
- виявити особливості механізму застосування спеціального податкового режиму;
- назвати і проаналізувати особливості застосування податкового кредиту;
- сформулювати обґрунтовані пропозиції й рекомендації, спрямовані на вдосконалення правового регулювання податкових стимулів в Україні.

*Об'єктом дослідження* виступають суспільні відносини, що виникають у процесі застосування стимулів у сфері податково-правового регулювання.

*Предметом дослідження* послужили стимули у податково-правовому регулюванні.

**Методи дослідження.** Методологічне підґрунтя роботи становить сукупність загальних і спеціальних методів наукового пізнання, використання яких у взаємозв'язку дозволило досягти поставленої мети й забезпечити повноту, всебічність вивчення й осмислення предмета дослідження й наукову достовірність і переконливість отриманих результатів.

Діалектичний метод сприяв об'єктивному пізнанню податково-правових стимулів як явища правової дійсності, визначенню його сутності з позицій єдності його матеріального змісту і юридичної форми (підрозділи 1.1 – 1.3, 2.1 – 2.3). Структурний та функціональний методи завдяки врахуванню таких якостей досліджуваної системи, як інтегративність, компонентність, співвідношення цілого й частини, а також її структури й функцій допомогли поглиблено дослідити такі правові категорії, як «податкові правовідносини», «правові стимули», «стимули у податковому праві», й охарактеризувати систему податково-правових стимулів (підрозділи 1.1; 1.2; 2.1 – 2.3). Критичний аналіз чинного вітчизняного й зарубіжного податкового законодавства проведено шляхом за діяння порівняльно-правового методу, що дало можливість узагальнити наукові концепції провідних учених стосовно теоретичних і практичних проблем нормативної дефініції стимулів у податкових відносинах, навести визначення особливостей їх застосування, а також класифікації податково-правових стимулів та її критерії (підрозділи 1.2; 1.3, 2.1 – 2.3). Історико-правовий метод став у нагоді при з'ясуванні еволюції юридичної думки щодо сутності і значення таких понять, як «податкові правовідносини», «принципи податкового стимулювання», «спеціальний податковий режим», «податкові пільги» тощо (підрозділи 1.1; 1.3; 2.1; 2.2). Спеціально-юридичний метод знайшов відбиття в детальному аналізі сучасного стану законодавчих положень, завдяки чому розроблено пропозиції для подолання наявних теоретико-правових суперечностей, а також колізій у законодавчих актах (підрозділи 1.1; 1.3; 2.1 – 2.3).

*Науково-теоретичну базу дослідження* становлять праці українських і зарубіжних учених з фінансового, податкового, адміністративного права, а також теорії держави і права.

*Інформаційна база дослідження* включає Конституцію України, нормативно-правові акти Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, які прямо або опосередковано регулюють відносини у сфері застосування податково-правових стимулів.

*Емпіричну базу дослідження* становлять відомості Державної фіскальної служби України та інших органів державної влади щодо стану дотримання податкового законодавства, зокрема, у частині застосування заходів податкового стимулювання.

**Наукова новизна одержаних результатів.** Дисертація є однією з перших в українській фінансово-правовій науці сучасних комплексних праць, присвячених детальному з'ясуванню сутності заходів правового стимулювання в податкових відносинах і критичному аналізу специфіки їх реалізації. У результаті проведеного дослідження сформульовано основні наукові

положення і зроблено висновки, що мають наукову новизну та практичну значимість.

*Уперше:*

- з урахуванням специфіки правового механізму єдиного податку, зокрема, відсутності єдиного, «родового» об'єкта оподаткування для всіх платників єдиного податку (першої-четвертої груп) обґрунтовано необхідність його виключення зі складу податкової системи;

- запропоновано стимули в податковому регулюванні за особливостями їх реалізації поділяти на прямі (стимули, які платники податків у змозі обирати й застосовувати безпосередньо) й непрямі (стимули, які можуть бути застосовані за певних умов і містити у своєму складі інші стимулюючі механізми для платників податків).

- аргументовано, що основне призначення стимулів у процесі правового регулювання податкових відносин прямо пов'язано з гармонізацією інтересів платників податків і держави. Саме за допомогою засобів стимулювання забезпечується соціальна спрямованість податково-правового регулювання.

*Удосконалено:*

- підхід, за якого мета податкового стимулювання виражається в необхідності: (а) забезпечення відкритої та прозорої діяльності різних суб'єктів господарювання; (б) добровільного, своєчасного й повного виконання суб'єктом своїх податкових обов'язків, зокрема, обов'язку зі сплати податків, оскільки кошти від сплати податків і зборів становлять лівову частину бюджетних доходів; (в) досягнення балансу інтересів зобов'язаної і владної сторони у податкових правовідносинах;

- позицію, згідно з якою принцип стабільності як принцип податкового стимулювання має передбачати не лише заборону внесення змін до податкового законодавства раніше, ніж за шість місяців до початку бюджетного періоду, а й заборону внесення змін протягом шестимісячного строку з моменту набрання чинності останніх змін.

*Набули подальшого розвитку:*

- підхід щодо недоцільності закріплення за платниками податків права на відмову від застосування податкових пільг, запропоновано викласти п. 30.4 ст. 30 Податкового кодексу України в такій редакції: «Платник податків вправі зупинити використання податкової пільги на один або декілька податкових періодів, якщо інше не передбачено цим Кодексом. Для зупинення використання податкової пільги платник податків має звернутися із письмовою заявою до контролюючого органу у порядку, встановленому законом. Податкові пільги, не використані платником податків, не можуть бути перенесені на інші податкові періоди, зараховані в рахунок майбутніх платежів з податків та зборів або відшкодовані з бюджету»;

- класифікація податково-правових стимулів за такими критеріями: (а) за суб'єктом, якого стимулюють (індивідуальні та колективні); (б) за їх темпоральною дією (короткострокові та довгострокові); (в) за суб'єктом

надання та рівнем установлення (загальнодержавні та місцеві); (г) за особливостями реалізації (прямі та непрямі); (д) за спрямуванням податково-правових стимулів (зменшення податкового навантаження, спрощення виконання податкового обов'язку, а також змішані);

- пропозиції щодо закріплення додаткових податково-правових стимулів (зокрема, податкових пільг) для добросовісних платників податків. Це сприятиме: (1) забезпеченню балансу інтересів держави і платника податків; (2) підвищенню ефективності виконання податкового обов'язку платниками податків;

- теза про недоцільність віднесення розстрочення й (або) відстрочення податкових платежів до податково-правових стимулів з огляду на наявність у платників податків додаткового обтяження у виді обов'язку зі сплати відсотків за користування таким перенесенням строків і можливості застосування пені.

**Практичне значення одержаних результатів.** Дослідження має як теоретичний, так і прикладний характер. Одержані висновки і пропозиції можуть бути використані у:

- *науково-дослідницькій діяльності* – для подальшого опрацювання проблем правового регулювання й застосування стимулів у податкових відносинах в Україні (акт впровадження № 29 від 28 лют. 2019 р. );

- *правотворенні* – при розробленні проектів законів про внесення змін до Податкового кодексу України, інших актів податкового законодавства (акт впровадження № 34/06 – 03 /2019/ВД – 2 від 6 берез. 2019 р. );

- *у практичній діяльності* – при проведенні науково-методичних семінарів з проблем застосування податкового законодавства з учасниками податкових правовідносин, посадовими особами, працівниками правоохоронних, контролюючих та інших органів державної влади (акт впровадження № № 2551/ш/20 – 40 – 13 – 01 від 6 берез. 2019 р. );

- *у навчальному процесі* – як матеріал для підручників, навчальних і навчально-методичних посібників з дисциплін «Фінансове право» й «Податкове право», для спецкурсів, присвячених податково-правовому регулюванню, а також у їх викладанні у вищих навчальних закладах (акт впровадження № 08/19 – 05 від 4 берез. 2019 р. ).

**Апробація результатів дослідження.** Основні наукові положення й висновки дисертації та практичні рекомендації з вдосконалення чинного податкового законодавства України викладено в доповідях і наукових повідомленнях на всеукраїнських та міжнародних науково-практичних конференціях: «Удосконалення місцевого самоврядування в аспекті конституційної реформи» (м. Полтава, 27 черв. 2013 р.) «Вороновські читання (Фінансове право: сучасний стан та перспективи)» (м. Київ, 5 жовт. 2016 р.); «Розвиток підприємництва в Україні: безпека здійснення господарської діяльності» (м. Харків, 14 груд. 2018 р.); «Шляхи вдосконалення нормативно-правової бази України як основи сталого розвитку суспільства» (м. Харків, 31 серп. – 1 верес. 2018 р.); «Сучасні проблеми розвитку права та економіки в

інноваційному суспільстві» (м. Харків, 26 лют. 2019 р.); «Сучасне державотворення та правотворення: питання теорії та практики» (м. Одеса, 7 – 8 груд. 2018 р. ).

**Публікації.** Основні положення роботи відображено в 11 публікаціях (у 5-х наукових статтях, опублікованих у фахових виданнях, і в тезах 6-х доповідей на науково-практичних конференціях).

**Структура й обсяг дисертації.** Робота складається зі вступу, двох розділів, що містять 6 підрозділів, висновків та додатку. Загальний обсяг роботи становить 220 сторінок, у тому числі основного тексту – 196 сторінок; список використаних джерел включає 197 найменувань.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **Вступі** обґрунтовано вибір та актуальність теми дослідження, її зв'язок з науковими програмами й планами, визначено ступінь її наукової розробки, об'єкт, предмет, мету й завдання щодо її досягнення; наведено аргументи щодо наукової новизни дослідження, сформульовано його методологічну й науково-теоретичну основу; зазначено теоретичне та практичне значення положень роботи, які виносяться на захист; наведено інформацію про апробацію основних положень роботи та публікації за темою дисертації.

**Розділ перший «Загальна характеристика стимулів у податковому регулюванні»** присвячено визначенню сутності податкових правовідносин, поняття, ознак та функцій стимулів у податковому регулюванні, а також принципів податкового стимулювання.

У підрозділі *1.1 «Податкові правовідносини як сфера застосування правових стимулів»* підкреслено, що з урахуванням сучасних тенденцій розвитку суспільних правовідносин, що є предметом фінансового права, фінансове право як галузь права включає в себе дві підгалузі: бюджетне та податкове право, оскільки саме між ними існує нерозривний зв'язок, який полягає у регулюванні відносин пов'язаних із надходженням грошових коштів від платників податків до бюджетів й фінансування видатків бюджету, визначених пріоритетними на відповідний бюджетний період в законі про Державний бюджет України або рішенні про місцевий бюджет.

Доведено, що банк за загальним правилом не є учасником податкових правовідносин, а лише виступає своєрідним посередником при передачі коштів від платників податків до бюджетів. При цьому таке посередництво зумовлене його основною діяльністю, яка визначена статутом, й має організаційний характер. Поряд із цим, якщо кошти сплачені відповідним платником не своєчасно надходять до бюджету (або ж не надходять взагалі) а платник податків і зборів має документальне підтвердження про сплату грошових коштів (квитанцію), банк автоматично стає учасником податково-правових відносин. При цьому у його правовому статусі виокремлюється



лише такий елемент як відповідальність за порушення податкового законодавства.

Обґрунтовано, що ідеальною ситуацією розвитку будь-яких правовідносин, у тому числі й податкових, слід вважати ту, коли задекларована їх «модель» у приписах податкового законодавства реалізується усіма суб'єктами таких правовідносин. Йдеться про необхідність злиття юридичного та фактичного змісту податкових правовідносин. Проте, на практиці повсякчас мають місце випадки, за яких учасники податкових правовідносин порушують (з об'єктивних чи суб'єктивних причин) відповідний порядок їх розвитку й, відповідно, той від початку встановлений зміст правовідносин стає недосяжним. Це формує потребу у розмежуванні юридичного і фактичного змісту податкових правовідносин.

Наголошено, що суб'єктивне право як елемент змісту податкових правовідносин становить собою міру можливої поведінки суб'єктів таких правовідносин, яка встановлена приписами податкового законодавства України й забезпечена обов'язками інших учасників таких правовідносин, спрямована на реалізацію публічного чи приватного інтересу (залежно від того, про суб'єктивні права уповноваженого чи зобов'язаного учасника йдеться). Запропоновано класифікувати суб'єктивні права платника податків за такими критеріями: (а) масштаб популяризації; (б) види юридичних фактів, які мають місце в податкових правовідносинах; (в) темпоральна ознака;

Встановлено, що юридичні обов'язки учасників податкових відносин характеризуються такими рисами: а) мають нормативне (правове) закріплення; б) є гарантом реалізації суб'єктивних прав, завжди кореспондують їм; в) виступають мірою належної поведінки платників податків, контролюючих органів, а також інших суб'єктів; г) направлені на забезпечення наповнення публічних фондів коштів. Остання характеристика реалізується завдяки своєрідному поєднанню обов'язків платника податків (зокрема, виконанню податкового обов'язку, що становить комплексну багатоаспектну категорію та є, так би мовити, серцевиною податково-правового регулювання) та контролюючих органів (направлені на сприяння та контроль за виконанням платниками податків вимог чинного законодавства, правил необхідної поведінки).

Аргументовано підхід, за якого до змісту податкових правовідносин, а також до правового статусу їх учасників, слід відносити й законні інтереси. Виділено такі ознаки законних інтересів у податкових відносинах: (1) виступають невід'ємними елементом змісту вказаних відносин поряд із суб'єктивними правами учасників останніх; (2) притаманні як платникам податків, так і контролюючим органам, тобто, певною мірою характеризують як податкові відносини в цілому, так і визначають своєрідність правового статусу суб'єктів (належать до їх правового статусу); (3) є взаємопов'язаними, але не тотожними суб'єктивним правам; (4) не мають відповідного законодавчого закріплення – не відображені у об'єктивному праві, зокрема, у податковому; (5) мають динамічний характер, оскільки можуть змінюватися

залежно від різноманітних чинників (наприклад, кожної конкретної ситуації, в якій опинився суб'єкт правовідносин, від його правового становища у відповідний темпоральний період розвитку правовідносин, від волі суб'єкта тощо).

У підрозділі 1.2 «*Поняття, ознаки й функції стимулів у податковому регулюванні*» встановлено, що податково-правові стимули становлять собою правові засоби, встановлені податковим законодавством, за допомогою яких відбувається створення сприятливих умов для платників податків, що полягають у зміні обсягів податкового обов'язку платників податків чи спрощення процедури його реалізації.

На підставі аналізу доктринальних положень та норм чинного податкового законодавства аргументовано підхід, за якого до функцій податково-правових стимулів віднесено: (а) мотиваційну – заохочення суб'єктів до добровільного та добросовісного виконання податкового обов'язку; (б) підтримуючу – зменшення податкового навантаження на платників податків; (в) інформаційну – ознайомлення суб'єктів податкового права щодо діяльності, яка заохочується державою податковим стимулюванням; які саме стимули надає держава відповідним суб'єктам господарювання; в чому полягають позитивні наслідки застосування податкових стимулів для платника.

Запропоновано класифікувати правові стимули у податковому регулюванні за декількома критеріями, серед яких виокремлено: суб'єкт, якого стимулюють; темпоральна дія; суб'єкт надання та рівень встановлення; особливості реалізації; спрямування податково-правових стимулів.

Підкреслено, що податково-правові стимули забезпечують досягнення балансу інтересів платників податків та держави. При цьому вагоме значення для забезпечення такого балансу має добросовісність платників податків. Констатовано, що категорія «добросовісність платника податків» має оціночний характер, однак у розрізі стимулювання зобов'язаних учасників податкових правовідносин йдеться про правильне обчислення сум податку чи збору, своєчасність сплати відповідного платежу до відповідного бюджету і подання податкової звітності, у тому числі й про суми податкових пільг, які отримує відповідний суб'єкт господарювання. Податково-правові стимули мають мотивувати платників податків до активної позитивної поведінки у податкових правовідносинах, зокрема, до добросовісного виконання податкового обов'язку у широкому сенсі.

У цьому контексті запропоновано закріпити у Податковому кодексі України додаткові стимули для добросовісних платників податків і зборів. Такий підхід з одного боку, забезпечить реалізацію принципу рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, а з іншого – сприятиме забезпеченню балансу інтересів

держави і платника податків та підвищенню ефективності виконання податкового обов'язку платниками податків.

У підрозділі 1.3 «Принципи податкового стимулювання» аргументовано, що до системи принципів податкового стимулювання належать такі принципи, як: (а) забезпечення балансу публічних і приватних інтересів; (б) соціальної справедливості; (в) рівності; (г) стабільності; (д) рівномірності і зручності сплати податків і зборів.

Підкреслено, що принцип рівності у податкових відносинах передбачає встановлення й нормативне закріплення різних умов оподаткування для різних суб'єктів господарювання. Проте, такі суб'єкти мають характеризуватися між собою певною спільністю (вид діяльності, яку здійснює платник податків; певні ознаки платника та ін.).

З урахуванням приписів чинного податкового законодавства наголошено, що визначення кола платників податків та відповідних об'єктів оподаткування, з якими пов'язується надання стимулів у податковій сфері виступає своєрідним проявом соціальної справедливості в оподаткуванні з огляду на те, що (а) платник податків та об'єкт оподаткування є тими елементами правового механізму, без визначення та закріплення яких важко уявити так би мовити, функціонування вказаного платежу; (б) надання податкових стимулів пов'язується з: 1) відповідною категорією платника податків; 2) діяльністю, яку провадить платник податків та зі значенням останньої для подальшого розвитку національної економіки, промисловості та суспільства; 3) наявністю певних об'єктів оподаткування.

Обґрунтовано, що важливими аспектами справедливості оподаткування визнаються ясність податкового законодавства (платник податків повинен заздалегідь розуміти, яку суму податку зобов'язаний сплачувати), а також постійний і універсальний характер контролю за сплатою податку та його примусового стягнення. Якість, точність та простота податкового законодавства для всіх учасників податкових відносин є також важливим фактором реалізації принципів податкового регулювання, у тому числі й при податковому стимулюванні.

Доведено, що саме завдяки закріпленню принципу рівномірності й зручності сплати у розрізі податкового стимулювання платники податків мають право обирати ту систему оподаткування, яка в кожному конкретному випадку буде найбільш сприятливою. (приміром, платники податків самостійно обирають системи оподаткування, мають право вільного вибору груп на спрощеній системі оподаткування та відповідно різний спосіб сплати податків).

Другий розділ «Види податково-правових стимулів» присвячений детальному дослідженню таких податкових стимулів, як податкові пільги, спеціальний податковий режим, а також інших видів правових стимулів у податковій сфері, особливостей їх правового регулювання та реалізації.

Підрозділ 2.1 «Класифікація податково-правових стимулів» присвячено детальному аналізу правового регулювання різних видів податково-правових стимулів.

На підставі дослідження правового регулювання інвестиційного податкового кредиту (ІПК) встановлено, що він виступає державним механізмом підтримки науково-дослідницьких та дослідно-конструкторських розробок й виробництва інновацій та містить у собі елементи позикового фінансування. ІПК як податково-правовий стимул за своїм змістом є непрямим й передбачає певні додаткові як формальні, так і матеріальні нюанси. Йдеться про (а) необхідність укладення додаткового договору з органом державної влади; (б) необхідність сплати додаткових відсотків за користування інвестиційним податковим кредитом; (в) платнику податків може бути відмовлено в отриманні інвестиційного податкового кредиту.

Незважаючи на те, що інвестиційний податковий кредиту також покладає на суб'єктів господарювання відповідні так би мовити, обтяження, все одно направлений на забезпечення розвитку господарської діяльності, передбачає доволі тривалу дію в часі (приватний інтерес). З боку держави привабливість ІПК полягає в тому, що все одно забезпечується надходження грошових коштів до бюджетів різних рівнів (залежно від того, за яким податком надається ІПК) й розвиваються пріоритетні галузі виробництва з використанням інновацій, наука й так чи інакше підтримується розвиток економіки, оскільки створення нового бізнесу може сприяти залученню іноземних інвестицій.

При дослідженні правового механізму реалізації податкового кредиту з податку на додану вартість встановлено, що касовий метод визначення податкових зобов'язань можуть застосовувати також і суб'єкти підприємницької діяльності при виконанні підрядних будівельних робіт ( абз. 4 п. 187.1 ст. 187 Податкового кодексу України). Проте, для вказаних суб'єктів застосування касового методу є правом, а не нормативно встановленим обов'язком. При цьому обов'язковою умовою застосування касового методу для вищенаведених платників податків є укладення із замовником договору будівельного підряду.

Підкреслено, що податкова накладна виступає документальною підставою для надання податкового кредиту, оскільки не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних податковими накладними/розрахунками коригування до таких податкових накладних чи не підтверджені митними деклараціями, іншими документами, передбаченими законодавством. Наголошено, що обов'язок з подання податкової накладної виникає у платника податків, навіть якщо він звільнений від оподаткування ПДВ. У такому разі платник податків має у податковій накладній зробити запис «Без ПДВ» з посиланням на відповідні пункти (підпункти), статті, підрозділи, розділи цього

Кодексу та/або міжнародного договору, якими передбачено звільнення від оподаткування податком.

Встановлено, що обов'язковим суб'єктом в процесі бюджетного відшкодування ПДВ (окрім контролюючих органів та платника податків) є Казначейство України, яке фіксує й вносить до Реєстру дату та суму повернення бюджетного відшкодування на рахунок платника податку у банку; дату та суму зарахування (перерахування) в рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету.

Невід'ємною складовою процедури бюджетного відшкодування є проведення камеральної перевірки даних податкової декларації та уточнюючих розрахунків (у разі їх наявності), яка проводиться протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку їх подання, а якщо такі документи були надані пізніше, - за днем їх фактичного подання. За результатами проведення камеральної перевірки платника податків, яким подано заяву про бюджетне відшкодування відбувається узгодження контролюючим органом заявленої суми бюджетного відшкодування.

У підрозділі 2.2 *«Податкові пільги в системі податкових стимулів»* встановлено, що податкові пільги: а) виступають звільненнями від сплати податків і зборів (повними або частковими); б) підставою надання виступають особливості правового статусу платника податків та/або особливості їх діяльності; в) залежать від певного терміну часу. При отриманні податкових пільг платник звільняється лише від сплати відповідного податку чи збору. Обов'язки щодо надання податкової звітності та податкового обліку у такого суб'єкта залишаються.

Доведено, що розстрочення та / або відстрочення податкових платежів не відноситься до податкових стимулів, зокрема, до податкових пільг, оскільки при застосуванні зазначених видів перенесення строків сплати податкових платежів обов'язковою умовою є сплата процентів за кожний календарний день користування платником розстроченням (відстроченням) грошових зобов'язань (податкового боргу). Якщо до складу розстроченої (відстроченої) суми входить пеня, нарахована за несвоєчасну сплату грошового зобов'язання, то для розрахунку процентів береться сума за вирахуванням суми такої пені. Використовуючи розстрочення (відстрочення) податків та зборів, на платника покладається додатковий обов'язок щодо сплати процентів за користування таким перенесенням строків. Метою ж застосування податкових пільг є зменшення податкового навантаження на певні категорії платників податків, стимулювання їх до відкритої діяльності і добровільного виконання обов'язків зі сплати податків і зборів, та як наслідок – насичення бюджетів різних рівнів грошовими коштами.

Податкові пільги як вид податково-правових стимулів характеризується такими ознаками: 1) встановлені чинним податковим законодавством підстави для застосування та види податкових пільг; 2) метою застосування є зниження податкового навантаження на платників податків; 3) стосуються лише однієї складової податкового обов'язку – сплати податків чи зборів (пільг з податкового обліку чи подання податкової звітності законодавством не передбачається); 4) виступають одним із проявів забезпечення балансу інтересів зобов'язаної та владної сторони у податкових правовідносинах; 5) елемент правового механізму податку; 6) виконують заохочувальну (мотиваційну) та підтримуючу функції; 7) є правом відповідного платника податків, для реалізації якого потребується виконання певних дій, визначених законодавством (підтвердження наявності умов, за яких надається відповідна податкова пільга).

Наголошено, що наведений у дисертаційній роботі закордонний досвід використання податкових пільг як виду податково-правових стимулів (Індія, Сингапур, Корея тощо) слугує своєрідним поштовхом для перегляду існуючих підходів до регулювання податкових пільг в Україні, зокрема, в частині «галузей» застосування податкових пільг, визначення пріоритетних напрямків розвитку економіки, держави та регіонів. Крім того, слід приділити окрему увагу здійсненню контролю за ефективністю та затребуваністю існуючих податкових пільг з боку тих чи інших платників податків.

Підкреслено необхідність внесення змін до ст. 30 Податкового кодексу України й викласти п. 30. 4 у такій редакції: «Платник податків вправі зупинити використання податкової пільги на один або декілька податкових періодів, якщо інше не передбачено цим Кодексом. Для зупинення використання податкової пільги платник податків має звернутися із письмовою заявою до контролюючого органу у порядку, встановленому законом. Податкові пільги, не використані платником податків, не можуть бути перенесені на інші податкові періоди, зараховані в рахунок майбутніх платежів з податків та зборів або відшкодовані з бюджету».

У підрозділі 2.3 *«Спеціальний податково-правовий режим як вид стимулів у податковому праві»* розглянуто категорії «правовий режим», «податково-правовий режим», «загальний податковий режим», «спеціальний податковий режим». Розкрито сутність єдиного податку як спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності та проаналізовано його правовий механізм.

Доведено, що категорія «режим» є інституційною категорією, що означає порядок регулювання відповідних суспільних відносин за допомогою певних засобів, методів та способів. Податково-правовий режим становить собою порядок регулювання суспільних відносин, які становлять предмет податкового права, й передбачає встановлення прав і обов'язків учасників

податкових відносин, порядку та строків їх реалізації, відповідних правових заохочень, а також негативних наслідків у разі невиконання (чи неналежного виконання) таких прав та обов'язків у нормах податкового законодавства.

Загальний режим оподаткування становить собою фронтальний порядок регулювання податкових відносин. Акцентовано увагу на порядку сплати податків і зборів, веденні податкового обліку та поданні податкової звітності, оскільки саме ці, так би мовити, компоненти становлять собою податковий обов'язок платника податків у широкому сенсі й мають суттєві відмінності при застосуванні загального й спеціального податкових режимів. Крім цього, вони різняться за колом поширення: загальний режим розповсюджується на будь-яких учасників податкових відносин, а спеціальний – лише на тих осіб, які відповідають низці умов, встановлених податковим законодавством.

На підставі аналізу податкового законодавства (на прикладі фіксованого сільськогосподарського та єдиного податків) підкреслено, що у податковому регулюванні поділ режимів на види не завжди залежить від рівня його встановлення.

Спеціальний режим оподаткування передбачає трикомпонентну структуру, він охоплює: а) сплату одного податку замість декількох – єдиного; б) спрощене ведення податкового обліку й (в) спрощене подання податкової звітності. Обрати спрощену систему оподаткування може як юридична особа, так і фізична особа–підприємець у разі, якщо така особа відповідає встановленим вимогам й реєструється платником єдиного податку.

Суттєвою відмінністю спеціального податкового режиму (єдиного податку) як виду податкових стимулів є те, що він не має традиційного підходу до визначення та закріплення його елементів. Констатовано відсутність єдиного, «родового» об'єкта оподаткування для всіх платників єдиного податку (першої-четвертої груп). Такий, так би мовити, неklasичний підхід до закріплення елементів правового механізму і є особливістю, яка притаманна спеціальному податковому режиму – єдиному податку. Підкреслено відсутність методики, затвердженої Державною фіскальною службою України для юридичних осіб платників єдиного податку третьої групи щодо використання даних спрощеного бухгалтерського обліку доходів та витрат з метою обрахунку об'єкта оподаткування.

Обґрунтовано підхід щодо нелогічності задоволення вимог Міжнародного валютного фонду, який для надання чергового кредитного траншу нівелює нормативно закріплені стимули у податковому регулюванні (зокрема, йдеться про вимогу про скасування єдиного податку), адже це створює умови для погіршення фінансового стану платників податків і до зростання тіньової економіки, що може призвести до спаду виробництва, застою економіки й до значних втрат бюджетів різних рівнів.

## ВИСНОВКИ

При досконалому вивченні актуальних проблем, порушених у дисертаційній роботі відповідно до поставленої мети й завдань, здійснені теоретичні узагальнення й вирішені наукові завдання, що полягають у поглибленні наукових знань і комплексному розробленні теоретичних положень стосовно визначення системи стимулів у податково-правовому регулюванні й виявлення особливостей їх реалізації у податкових відносинах. За результатами дослідження зроблено відповідні висновки.

1. Податкові правовідносини, як сфера застосування правових стимулів, характеризуються такими ознаками: (а) мають виключно правовий характер – виникають, змінюються й розвиваються на підставі податково-правових норм; (б) мають яскраво виражений державно-владний, імперативний характер, що передбачає їх розвиток за принципом «дозволено виключно те, що передбачено законом» і наявність владної й зобов'язаної сторони; (в) ці відносини виникають за обов'язкової участі відповідного контролюючого органу, який діє в інтересах держави; (г) мають організаційно-майновий характер; (д) охороняються державою й забезпечуються заходами податково-правового примусу; (е) їм притаманний особливий спосіб вирішення спорів, що виникають між сторонами; (є) вони можуть ініціюватися як виключно на підставі закону, так і за бажанням платника податків (в межах законодавчих приписів); (ж) вони є формою державно-приватного партнерства, що передбачає взаємозв'язок між платниками податків і контролюючими органами з метою реалізації як публічних (наповнення дохідної частини відповідних бюджетів), так і приватних інтересів (шляхом створення відповідних сприятливих умов для виконання податкового обов'язку платниками податків).

2. Податково-правові стимули визначено як правові засоби, встановлені податковим законодавством, за допомогою яких створюються сприятливі умови для платників податків, що полягають у зміні податкового обов'язку платників чи спрощення процедури його реалізації. Ознаки податково-правових стимулів: 1) вони застосовуються у податкових правовідносинах; 2) мають нормативне закріплення а податковому законодавстві; 3) спрямовані на активізацію правомірної поведінки зобов'язаних суб'єктів податкових відносин, яка полягає в добросовісному й добровільному виконанні податкового обов'язку в широкому розумінні; 4) створюють сприятливі умови для платників податків; 5) метою їх застосування є насичення дохідних частин бюджетів, розвиток пріоритетних галузей економіки, забезпечення балансу приватних і публічних інтересів у податкових відносинах.

3. Податкові стимули виступають правовими засобами, які дозволяють перетворити протилежні сторони податкових відносин (зобов'язаних і уповноважених суб'єктів) на своєрідних партнерів. Створюючи відповідні сприятливі умови для виконання податкового обов'язку платниками податків, держава закладає для себе певні гарантії



наповнення дохідних частин бюджетів. Для платника ж наявність податкових стимулів виступає позитивним чинником, що як створює відповідні переваги для конкретного платника, так і підтримує його наміри щодо повної, своєчасної й відкритої реалізації податкового обов'язку, формує довіру до відповідних органів влади. За такого підходу податкові відносини, як сфера застосування податкових стимулів, характеризуються соціальною спрямованістю.

4. Встановлено, що спільними характеристиками бюджетних і податкових правовідносин, є: (а) виключно правовий характер; (б) безповоротність і безвідплатність грошових коштів, які надходять від платників до бюджетів і розподіляються на визначені потреби й цілі; (в) складений характер – мають місце як майнові (грошові), так і немайнові (організаційні) відносини й об'єкти, відповідно; (г) переважно грошова «форма».

5. Суб'єктивні права платників податків, як елемент змісту податкових правовідносин, класифікуються за такими критеріями: (1) за масштабом популяризації: а) ті, що притаманні всім платникам податків, незалежно від їх виду, організаційно-правової форми здійснення певної діяльності (наприклад, право на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків і зборів, пені, штрафів у порядку, встановленому податковим законодавством; право на захист своїх прав і законних інтересів в адміністративному чи судовому порядку тощо); б) ті, що характерні лише деяким категоріям платників податків (право на отримання відповідних податкових пільг певними суб'єктами); (2) за видами юридичних фактів, які мають місце у податкових правовідносинах: (а) ті, що виникають унаслідок подій (зміна приписів податкового законодавства або внесення змін до нього, перебіг законодавчо встановлених строків); (б) ті, що виникають унаслідок певних дій учасників правовідносин; (3) за темпоральною ознакою: (а) постійні – ті, що мають безстрокову дію (невиконання незаконних вимог контролюючих органів); (б) тимчасові – ті, що мають чітко встановлені строки реалізації (наприклад, право на оскарження рішення контролюючих органів).

6. Аргументовано, що відстрочення й розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків не належить до засобів податкового стимулювання. Це пояснюється тим, що при наданні платникам податків певних правових стимулів держава заінтересована у створенні сприятливих умов для виконання ними податкових обов'язків для насичення бюджетів грошовими коштами, необхідними для реалізації завдань і функцій, покладених на органи державної влади й органи місцевого самоврядування, причому без покладення додаткових обтяжень у виді відсотків і пені.

7. Існує нерозривний взаємозв'язок принципів рівності і справедливості у відносинах оподаткування, зокрема, при закріпленні й реалізації податкових стимулів, який виявляється в можливості використання різноманітних правових режимів оподаткування, податкових пільг тощо для відповідних платників податків, які характеризуються певними спільними

характеристиками. При цьому за такого підходу забезпечуються рівні умови й можливості подібних платників, чим унеможлиблюється необґрунтований суб'єктивізм щодо окремих платників податків.

8. До принципів податкового стимулювання віднесено: (а) забезпечення балансу публічних і приватних інтересів; (б) соціальної справедливості; (в) рівності; (г) стабільності; (д) рівномірності і зручності сплати податків і зборів. Усі ці принципи перебувають у тісному взаємозв'язку і взаємозумовленості і як наслідок - утворюють систему базових засад. При дотриманні зазначеної системи принципів гарантується максимальна реалізація функцій податково-правових стимулів і досягається головна мета податкового регулювання в цілому.

9. Аргументовано підхід, за якого закріплення права за платником податків відмовитися від застосування податкових пільг є нелогічним, оскільки їх використання є безпосереднім його правом, яке він може реалізовувати, а може й ні, що залежить від будь-яких чинників, у тому числі й суб'єктивних.

10. Констатовано, що ознаками податково-правового режиму є: (а) регулює поведінку суб'єктів податкових правовідносин; (б) реалізується за допомогою різноманітних правових засобів (як стимулів та преференцій, так і заборон та обмежень); (в) метою такого режиму є врегулювання однорідних суспільних відносин щодо надходження коштів від платників у бюджети різних рівнів у формі податків і зборів шляхом визначення їх суб'єктного складу, об'єкта і змісту, а також реалізація інтересів учасників відносин (передусім у податкових правовідносинах ідеться про реалізацію інтересів держави як власника публічних коштів, а також про реалізацію інтересів платників податків як безпосередніх суб'єктів, які забезпечують наповнення дохідної частини бюджетів); (г) має бути встановлений так, щоб сприяти балансу інтересів як владних, так і зобов'язаних суб'єктів податкових відносин.

11. Такий вид податкових стимулів як відшкодування ПДВ складається з певних стадій, а саме: (а) подача заяви на бюджетне відшкодування до відповідного контролюючого органу; (б) внесення заяви на відшкодування ПДВ до Реєстру відшкодування ПДВ; (в) проведення камеральної перевірки протягом 30 календарних днів або проведення документальної перевірки за наявності відповідних підстав; (г) узгодження суми відшкодування ПДВ, що відображається в Реєстрі в автоматичному режимі; (д) відшкодування ПДВ Казначейством України на рахунок платника податків на підставі інформації, отриманої з Реєстру про узгодження суми.

12. Констатовано, що інвестиційний податковий кредит за своїм змістом є непрямим податково-правовим стимулом, запровадження якого позитивно впливатиме на соціально-економічний розвиток як конкретного регіону, так і держави в цілому. Зокрема, ІПК виступатиме дієвим механізмом державної підтримки суб'єктів малого й середнього підприємництва. У цьому

контексті запропоновано внести відповідні зміни до Податкового кодексу України.

### **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ РОБІТ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ:**

1. Шаптала Є. Ю. Стимули у податковому праві: поняття, ознаки та функції. *Право та інноваційне суспільство*. 2017. № 2 (9). URL:<http://apir.org.ua/wp-content/uploads/2017/12/Shaptala9.pdf>
2. Шаптала Є. Ю. Деякі питання правового регулювання спеціального податкового режиму. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2018. № 4. С.89–95.
3. Шаптала Є. Ю. Податково-правовий режим: поняття та ознаки. *Актуальні проблеми держави і права*. 2018. № 81. С.160–167.
4. Шаптала Є. Ю. Податкові пільги як різновид податково-правових стимулів. *Право та інновації*. 2018. № 3 (23). С. 68 – 74.
5. Шаптала Є. Ю. Принцип соціальної справедливості оподаткування при реалізації податкових стимулів. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. № 4 (25). С. 157 – 163.
6. Шаптала Є. Ю. Сучасний підхід до визначення функцій податково-правових стимулів. *Вороновські читання (Фінансове право: сучасний стан та перспективи)* : матеріали Міжнар. наук-практ. конф. (м.Київ, 5 жовт. 2016 р.) / Редкол.: А. П. Гетьман, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва та ін. Київ : Асоціація фінансового права України, 2016. С. 298 – 302.
7. Шаптала Є. Ю. Деякі аспекти характеристики податкових пільг. *Сучасне державотворення та правотворення: питання теорії та практики: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції* (м. Одеса, Україна, 7–8 грудня 2018 р.). Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2018. С.74 – 76.
8. Шаптала Є. Ю. До питання про принцип соціальної справедливості при реалізації податкових стимулів. *Шляхи вдосконалення нормативно-правової бази України як основи сталого розвитку суспільства: Міжнародна науково-практична конференція*, м. Харків, 31 серпня – 1 вересня 2018 р. Харків: Східноукраїнська наукова юридична організація, 2018. С.77 – 80.
9. Шаптала Є. Ю. Єдиний податок як засіб стимулювання підприємницької діяльності. *Розвиток підприємництва в Україні: безпека здійснення господарської діяльності: матеріали круглого столу* (м. Харків, 14 груд. 2018 р.). С. 210 – 214.
10. Шаптала Є. Ю. Податкові відносини як сфера застосування правових стимулів: загальна характеристика. *Сучасні проблеми розвитку права та економіки в інноваційному суспільстві: матеріали наук.-практ. конференції* (м. Харків, 26 лют. 2019 р.). С. 132 – 137.

11. Шаптала Є. Ю. Підстави застосування стимулів в податково-правовому регулюванні. *Удосконалення місцевого самоврядування в аспекті конституційної реформи: матеріали Всеукр. наук-практ. конф. (м. Полтава, 2013 р. ). С. 160 – 161.*

### АНОТАЦІЯ

**Шаптала Є. Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Університет державної фіскальної служби України. – Ірпінь, 2019.

Дисертація присвячена дослідженню правових стимулів у податкових відносинах. Проаналізовано податкові правовідносини як сферу застосування стимулів, виявлено їх змістові характеристики та класифіковано за різними підставами. Розглянуто структуру податкових відносин, аргументовано підхід до необхідності віднесення до змісту вищенаведених відносин законних інтересів відповідних суб'єктів, нарівні із суб'єктивними правами та юридичними обов'язками. Проведено співвідношення категорій «правовий режим», «податково-правовий режим», «загальний податковий режим», «спеціальний податковий режим», на підставі якого зроблено висновок, що «режим» є інституційною категорією, що означає порядок регулювання відповідних суспільних відносин за допомогою певних засобів, методів та способів. Підкреслено, що обрання платником податків спеціального податкового режиму (єдиного податку) замість загальної системи оподаткування породжує не лише його сплату, а й спрощений порядок обліку і звітності. Разом із тим, суттєвою відмінністю вищевказаного виду податкових стимулів є відсутність традиційного підходу до визначення та закріплення його елементів. На основі теоретичних та практичних висновків, зроблених в результаті дослідження, а також з урахуванням іноземного досвіду, сформульовано рекомендації стосовно подальшого удосконалення податкового законодавства України.

**Ключові слова:** *податкові правовідносини, структура податкових правовідносин, правові стимули, податково-правові стимули, функції податково-правових стимулів, податкові пільги, спеціальний податковий режим, податковий кредит, бюджетне відшкодування.*

### АННОТАЦИЯ

**Шаптала Е.Ю. Стимулы в налоговом-правовом регулировании. – Квалификационный научный труд на правах рукописи.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое

право, информационное право. – Университет государственной фискальной службы Украины. – Ирпень, 2019.

Диссертация посвящена исследованию правовых стимулов в налоговых отношениях. Проанализированы налоговые правоотношения как сфера применения стимулов, выявлены их содержательные характеристики и проведена их классификация по различным основаниям. Рассмотрена структура налоговых отношений, аргументирован поход касательно необходимости отнесения к содержанию вышеприведенных отношений законных интересов соответствующих субъектов, наравне с субъективными правами и юридическими обязанностями.

Доказано, что именно благодаря закреплению принципа равномерности и удобства оплаты в разрезе налогового стимулирования налогоплательщики имеют право выбирать ту систему налогообложения, которая в каждом конкретном случае будет наиболее благоприятной (например, налогоплательщики самостоятельно выбирают систему налогообложения, имеют право свободного выбора групп на упрощенной системе налогообложения и соответственно разный способ уплаты налогов).

Проведено соотношение категорий «правовой режим», «налогово-правовой режим», «общий налоговый режим», «специальный налоговый режим», на основании чего сделан вывод о том, что «режим» является институциональной категорией, означающей порядок регулирования соответствующих общественных отношений с помощью определенных средств, методов и способов. Подчеркнуто, что избрание налогоплательщиком специального налогового режима (единого налога) вместо общей системы налогообложения порождает не только его уплату, но и упрощенный порядок учета и отчетности. Вместе с тем, существенным отличием вышеуказанного вида налоговых стимулов является отсутствие традиционного подхода к определению и закреплению его элементов.

На основании исследования правового регулирования инвестиционного налогового кредита (ИПК) установлено, что он выступает государственным механизмом поддержки научно-исследовательских разработок и производства инноваций, содержит в себе элементы заемного финансирования. ИПК как налогово-правовой стимул по своему содержанию является косвенным и предполагает определенные дополнительные как формальные, так и материальные нюансы. Речь идет о (а) необходимости заключения дополнительного договора с органом государственной власти; (б) необходимость уплаты дополнительных процентов за пользование инвестиционным налоговым кредитом; (в) налогоплательщику может быть отказано в получении инвестиционного налогового кредита.

На основе теоретических и практических выводов, сделанных в результате исследования, а также с учетом зарубежного опыта,

сформулированы рекомендации по дальнейшему совершенствованию налогового законодательства Украины.

**Ключевые слова:** *налоговые правоотношения, структура налоговых правоотношений, правовые стимулы, налогово-правовые стимулы, функции налогово-правовых стимулов, налоговые льготы, специальный налоговый режим, налоговый кредит, бюджетное возмещение.*

## SUMMARY

**Shaptala Y. Y. Incentives in the tax-legal regulation. - *Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.***

Thesis for the degree of candidate in legal sciences, specialty 12.00.07 - administrative law and process; financial law; information law. – University of State Fiscal Service of Ukraine. – Irpin, 2019.

The dissertation is devoted to the study of legal incentives in tax relations. The tax legal relations as a sphere of application of incentives are analyzed, their content characteristics are revealed and classified according to different reasons. The structure of tax relations is considered, the approach to the necessity of referring to the content of the aforementioned relations of the legitimate interests of the relevant subjects, along with subjective rights and legal obligations, is argued. The correlation between the categories "legal regime", "tax-legal regime", "general tax regime", "special tax regime", on the basis of which it was concluded that the "regime" is an institutional category, which means the order of regulation of the relevant social relations through certain means, methods and methods. It was emphasized that the choice of a special tax (single tax) taxpayer instead of the general taxation system creates not only its payment, but also simplified accounting and reporting. At the same time, the essential difference of the above type of tax incentives is the lack of a traditional approach to the definition and consolidation of its elements. On the basis of theoretical and practical conclusions made as a result of the research, as well as taking into account foreign experience, recommendations are made regarding further improvement of the tax legislation of Ukraine.

**Key words:** *tax legal relations, structure of tax legal relations, legal incentives, tax and legal incentives, functions of tax-legal incentives, tax privileges, special tax regime, tax credit, budget reimbursement.*

Підписано до друку 24.05.2019 р. Формат 60x84/16  
Папір офсетний. Друк офсетний  
Друк. арк. 0,9. Тираж 100 прим.  
Видруковано в Університеті  
державної фіскальної служби України.  
08201, Київська обл., м. Ірпінь, вул. Університетська, 31