

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

Кваліфікаційна наукова  
праця на правах рукопису

**ШАПТАЛА ЄВГЕН ЮРІЙОВИЧ**

УДК 347.73

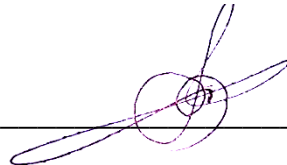
ДИСЕРТАЦІЯ

**СТИМУЛИ У ПОДАТКОВО-ПРАВОВОМУ РЕГУЛЮВАННІ**

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

081 – Право

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук.  
Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,  
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.



Є.Ю. Шаптала

Науковий керівник – **Кучерявенко Микола Петрович**, доктор  
юридичних наук, професор

Ірпінь – 2019

## АНОТАЦІЯ

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

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук (доктора філософії) за спеціальністю 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» (081 – Право). – Університет державної фіскальної служби України, Ірпінь, 2019.

Дисертація присвячена дослідженню правових стимулів у податкових відносинах. У цьому контексті вказані відносини проаналізовано як сферу застосування стимулів, виявлено їх змістовні характеристики та класифіковано за різними підставами. Розглянуто структуру податкових відносин, аргументовано підхід до виокремлення двох груп суб'єктів останніх: (а) основні – суб'єкти, які завжди беруть участь у відносинах оподаткування (платники податків, податкові агенти та контролюючі органи) та (2) спеціальні (факультативні) – ті суб'єкти, які беруть участь на відповідних етапах розвитку податкових правовідносин (Верховна Рада України та органи місцевого самоврядування, представники платників податків тощо).

Встановлено недоцільність віднесення суб'єктивних прав до окремого виду правових стимулів, оскільки ці права разом з юридичними обов'язками становлять основу правового статусу відповідних суб'єктів. Правові стимули можуть виражатись у формі суб'єктивного права (закріплюватись у нормативно-правових актах як суб'єктивні права), проте вони мають зовсім інше змістовне навантаження. Так, податкові пільги є видом податково-правових стимулів. У той же час у Податковому кодексі України вони закріплюються як право платників податків (п. 17.1. 4 ст. 17 Податкового кодексу України).

Констатовано, що податково-правові стимули становлять собою правові засоби, встановлені податковим законодавством, за допомогою яких створюються сприятливі умови для платників податків, що полягають у зміні обсягів податкового обов'язку платників або у спрощенні 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.

Підкреслено, що окреслення в законодавстві кола платників податків, а також оподатковуваних ними відповідних об'єктів, 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 - це ті елементи правового механізму, без визначення й закріплення яких важко уявити, так би мовити, функціонування вказаного платежу; (б) надання податкових стимулів пов'язується, у свою чергу, з: відповідною категорією платника податків, діяльністю, яку він провадить та зі значенням останньої для подальшого розвитку національної економіки, промисловості й суспільства, а також з наявністю певних об'єктів оподаткування.

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

Наведений у роботі зарубіжний досвід використання податкових пільг як виду податково-правових стимулів (Індія, Сингапур, Корея та ін.) служить 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.

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.

Обґрунтовано, що податково-правовий режим становить собою порядок регламентації суспільних відносин, які становлять предмет податкового права, й передбачає встановлення прав та обов'язків учасників податкових відносин, порядку і строків їх реалізації, відповідних правових заохочень, а також негативних наслідків у разі невиконання (чи неналежного виконання) таких прав та обов'язків, закріплених у нормах податкового законодавства.

Єдиний податок, як спеціальний податковий режим, передбачає полегшений порядок реалізації податкового обов'язку платниками податків (сплата, облік та звітність). При цьому на підставі розгляду правового регулювання основних елементів правового механізму єдиного податку можемо стверджувати про наявність: (1) певних законодавчо встановлених обов'язкових умов для віднесення суб'єктів господарювання до відповідної групи платників єдиного податку. Зокрема, до них можна віднести: вид діяльності відповідного платника, можливість використання ним найманої праці (чисельність найманих осіб), граничний обсяг доходу протягом звітного періоду тощо; (2) відмінностей у розмірі встановлених ставок; (3) особливостей ведення податкового обліку та сплати податку.

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

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.

На основі теоретичних і практичних висновків, зроблених у результаті дослідження, сформульовано й інші рекомендації з удосконалення чинного податкового законодавства України.

**Ключові слова:** податкові правовідносини, структура податкових правовідносин, правові стимули, податково-правові стимули, види податкових стимулів, податкові пільги, єдиний податок, податковий кредит, бюджетне відшкодування.

**Список публікацій здобувача:**

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 податковоправових 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.

## SUMMARY

**Shaptala Y. Y. Incentives in the tax-legal regulation. Qualifying scientific work on the rights of the manuscript. – Thesis for a Candidate of Sciences (PhD).**

Degree in specialty 12.00.07 «Administrative Law and Process; finance law; information law» (081 - Law). – University of the State Fiscal Service of Ukraine, Irpin, 2019.

The thesis is devoted to the study of legal incentives in tax relations. In this context, these relationships are analyzed as the scope of incentives usage, their content characteristics are identified and classified on different basics. The structure of tax relations is considered, the approach to the selection of two groups of subjects of the latter is substantiated: (a) the main subjects are always involved in tax relations (taxpayers, tax agents and controlling bodies); and (2) special (optional) - those subjects involved in the relevant stages of the development of tax relations (Verkhovna Rada of Ukraine and local self-government bodies, representatives of taxpayers, etc.).

It is established inappropriate to assign subjective rights to a separate type of legal incentives, since these rights, together with legal obligations, form the basis of the legal status of the relevant entities. Legal incentives can be expressed in the form

of subjective law (fixed in normative legal acts as subjective rights), but they have a completely different content load.

Tax breaks are a kind of tax incentive. At the same time, they are mentioned in the Tax Code of Ukraine as the right of taxpayers (Article 17.1.4, Article 17 of the Tax Code of Ukraine). It is stated that tax-legal incentives are the legal means established by the tax legislation, which create favorable conditions for taxpayers, which are to change the tax liability of taxpayers or to simplify the procedure for its implementation.

Signs of tax incentives: 1) they apply in tax relations; 2) have normative fix and tax legislation; 3) aimed at activating the lawful conduct of obligated subjects of tax relations, which consists in the honest and voluntary performance of tax obligations in the broad sense; 4) create favorable conditions for taxpayers; 5) the purpose of their application is saturation of revenue parts of budgets, the development of priority sectors of the economy, ensuring the balance of private and public interests in tax relations.

It is emphasized that the delineation in the legislation of taxpayers' circles, as well as the taxable ones of their respective objects, which is associated with the provision of incentives in the tax area, is a peculiar manifestation of social justice in taxation, given that (a) the taxpayer and the object of taxation - are those elements of a legal mechanism, without which determination and consolidation are difficult to imagine, so to speak, the functioning of the specified payment; (b) the provision of tax incentives is, in turn, linked to: the taxpayer concerned, the activities he conducts and the value of the latter for the further development of the national economy, industry and society, as well as the availability of certain tax objects.

It was established that tax privileges, as a type of tax incentives, are characterized by the following features: 1) establishment by the current tax legislation (grounds for application and types); 2) the purpose of the application is to reduce the tax burden on taxpayers; 3) they concern only one component of tax liability - payment of taxes or fees (tax accounting privileges or tax reporting is not provided by law); 4) act as one of the manifestations of balancing the interests of the



obliged and power side in tax relations; 5) is an element of the legal mechanism of the tax; 6) carry out encouraging (motivational) and supporting functions; 7) act as the right of the respective taxpayer, for the implementation of which it is necessary to carry out certain actions, determined by the legislation (confirmation of the existence of conditions for which the corresponding tax benefit is granted).

The foreign experience of using tax incentives as a type of tax incentive (India, Singapore, Korea, etc.) serves as a kind of impetus for reviewing existing approaches to regulating tax breaks in Ukraine, in particular, in the areas of tax privileges, the definition of priority areas development of economy, state and regions. In addition, particular attention should be paid to monitoring the effectiveness and relevance of existing tax breaks by certain taxpayers.

An approach has been argued in which the consolidation of the right of the taxpayer to refuse to apply tax benefits is illogical, since their use is a direct right that it can implement, and possibly not depending on any factors, including the substantive ones.

It is substantiated that the tax-legal regime is a procedure for regulating public relations, which constitute the subject of tax law, and provides for the establishment of rights and obligations of participants in tax relations, the order and terms of their implementation, the corresponding legal incentives, as well as the negative consequences in case of non-fulfillment ( or improper performance) of such rights and obligations enshrined in the tax legislation.

The single tax, as a special tax regime, provides for a simplified procedure for the implementation of the tax liability by taxpayers (payment, accounting and accounting teness). At the same time, on the basis of consideration of the legal regulation of the main elements of the legal mechanism of the single tax, we can state that: (1) certain legally established mandatory conditions for the classification of economic entities to the respective group of single tax payers. In particular, they can be attributed to: the type of activity of the respective payer, the possibility of using it for hired labor (the number of employees), the maximum amount of income

during the reporting period, etc.; (2) differences in the size of established rates; (3) the features of tax accounting and payment.

It was established that the obligatory subject in the process of budget reimbursement of VAT (besides control bodies and taxpayer) is the Treasury of Ukraine, which fixes and submits to the Register the date and amount of the return of the budget reimbursement to the account of the taxpayer in the bank, as well as the date and amount enrollment (transfer) to the account of payment of monetary obligations or repayment of the tax debt of such a payer from other payments paid to the state budget.

An integral part of the budget reimbursement procedure is carrying out a desk review of the data of the tax return and specifying settlements (if any), which is carried out within 30 calendar days following the last day of the deadline for their submission, and if such documents were submitted later, - the day of their actual submission. According to the results of the camera audit of the taxpayer, who submitted a statement on the budget reimbursement, the agreed amount of the budget reimbursement is agreed upon by the controlling body.

The approach to illogicalness of meeting the requirements of the International Monetary Fund, which provides for the provision of the next credit tranche is offset by the regulated incentives in tax regulation (in particular, the requirement to abolish the single tax), is justified, as it creates conditions for deterioration of the financial status of taxpayers and the growth of the shadow economy, which can lead to a decline in production, stagnation of the economy and significant losses of budgets of different levels.

On the basis of theoretical and practical conclusions made as a result of the research, other recommendations for improving the current tax legislation of Ukraine are formulated.

**Key words:** tax legal relations, tax legal relations structure, legal incentives, tax and legal incentives, types of tax incentives, tax privileges, single tax, tax credit, budget reimbursement.

**List of publications of the applicant:**

1. Shaptala Y. Y. Incentives in tax law: concepts, features and functions. *Law and Innovation Society*. 2017. No. 2 (9). URL: <http://apir.org.ua/wp-content/uploads/2017/12/Shaptala9.pdf>
2. Shaptala Y. Y. Some issues of legal regulation of the special tax regime. *Scientific Bulletin of Public and Private Law*. 2018. Number 4. Pp.89 - 95.
3. Shaptala Y. Y. Tax legal regime: concepts and features. *Actual problems of state and law*. 2018. No. 81. Pp.160-167.
4. Shaptala Y. Y. Tax privileges as a kind of tax-legal incentives. *Right and innovation*. 2018. No. 3 (23). Pp. 68 - 74.
5. Shaptala Y. Y. Principle of social justice of taxation when implementing tax incentives. *Prekarpathian Legal Bulletin*. 2018. No. 4 (25). Pp. 157 - 163.
6. Shaptala Y. Y. Modern approach to the definition of the functions of tax legal incentives. *Voronova Readings (Financial Law: Current State and Prospects): Materials of the International. science-practice conf. (Kyiv, October 5, 2016) / Redecorate: AP Hetman, MP Kucheriavenko, N. Yu. Prishva et al. Kyiv: Association of financial law of Ukraine, 2016. Pp. 298 - 302.*
7. Shaptala Y. Y. Some aspects of the characteristics of tax privileges. *Modern state-building and law-making: questions of theory and practice: Materials of the international scientific-practical conference (Odessa, Ukraine, December 7-8, 2018). Odessa: NGO "Black Sea Fund of Law", 2018. Pp.74 - 76.*
8. Shaptala Y. Y. On the question of the principle of social justice in the implementation of tax incentives. *Ways to improve the legal framework of Ukraine as a basis for sustainable development of society: International scientific and practical conference, Kharkiv, August 31 - September 1, 2018 Kharkiv: Eastern Ukrainian Law and Legal Organization, 2018. Pp. 77 - 80.*
9. Shaptala Y. Y. Uniform tax as a means of stimulating entrepreneurial activity. *Development of Entrepreneurship in Ukraine: Safety of Economic Activities: Round Table Materials (Kharkiv, December 14, 2018). Pp. 210-214.*
10. Shaptala Y. Y. Tax relations as a sphere of application of legal incentives: a general characteristic. *Modern Problems of the Development of Law and*

*Economics in an Innovative Society: Materials of Sciences.* conference (Kharkiv, February 26, 2019). Pp. 132 - 137.

11. Shaptala Y. Y. The grounds for applying incentives in tax legal regulation. *Improvement of local self-government in the aspect of constitutional reform: materials Allukr. science-practice conf.* (Poltava, 2013). Pp. 160 - 161.

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА СТИМУЛІВ У ПОДАТКОВОМУ РЕГУЛЮВАННІ.....</b>	<b>11</b>
1.1 Податкові правовідносини як сфера застосування правових стимулів.....	11
1.2 Поняття, ознаки й функції стимулів у податковому регулюванні.....	42
1.3 Принципи податкового стимулювання.....	58
<b>ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1.....</b>	<b>82</b>
<b>РОЗДІЛ 2. ВИДИ ПОДАТКОВО-ПРАВОВИХ СТИМУЛІВ.....</b>	<b>88</b>
2.1 Класифікація податково-правових стимулів.....	88
2.2 Податкові пільги в системі податкових стимулів.....	119
2.3 Спеціальний податково-правовий режим як вид стимулів у податковому праві.....	141
<b>ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2.....</b>	<b>180</b>
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>191</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>196</b>
<b>ДОДАТОК.....</b>	<b>217</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми дисертаційної роботи.** 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. Токарєва, 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 левову 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 223 сторінки, у тому числі основного тексту – 196 сторінок; список використаних джерел включає 197 найменувань.

## РОЗДІЛ 1

### ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА СТИМУЛІВ У ПОДАТКОВОМУ РЕГУЛЮВАННІ

#### 1.1 Податкові правовідносини як сфера застосування правових стимулів

Правові стимули й обмеження служать новими способами впорядкування відповідних суспільних відносин, що мають пріоритетне значення для держави. Зважаючи на те, що предметом цього дослідження виступають стимули в податковому праві, вважаємо за доцільне розкрити зміст і сутність податкових правовідносин і виділити ознаки, які їм притаманні.

З огляду на стрімкий розвиток науки податкового права, погляди учених на змістове наповнення категорії «податкові правовідносини» суттєво різняться. Наприклад, А. А. Тедеев при розгляді означеного поняття спирався на загальнотеоретичну концепцію, згідно з якою податкові правовідносини розглядаються як суспільний зв'язок між відповідними суб'єктами. Він визначає ці правовідносини як охоронювані державою, суспільні відносини, які є соціально значимими зв'язками суб'єктів через права та обов'язки, передбачені нормами податкового права<sup>1</sup> [157, с. 126]. Деяко інакше розмірковує Л. К. Воронова, визначаючи податкові правовідносини як такі, що виникають відповідно до податкових норм, які регулюють установлення, зміну і скасування податкових платежів і юридичних фактів, учасники яких наділені суб'єктивними правами й несуть юридичні обов'язки, пов'язані зі сплатою податків і зборів до бюджету<sup>2</sup> [8, с. 143]. Наведений підхід видиться більш широким за змістом. Разом із тим маємо констатувати, що права й обов'язки учасників цих правовідносин пов'язуються не лише зі сплатою податків і зборів до відповідного бюджету. Виходячи із загальновідомої

---

<sup>1</sup> [157] Тедеев А. А., Парыгина В. А. Налоговое право. Экзаменационные ответы. Ростов н/Д : Феникс, 2003. 320 с.

<sup>2</sup> [8] Банковско-финансово-правовой словарь-справочник (Экономика. Финансы. Право): сост. Воронова Л. К. Киев. : А.С.К., 1998. 287 с.

триланкової структури податкового обов'язку (ст. 36 Податкового кодексу України), зазначимо, що права й обов'язки зобов'язаних та уповноважених учасників податково-правових відносин суттєво різняться, проте всі вони стосуються виконання податкового обов'язку в широкому розумінні й полягають у сплаті податків і зборів, у податковому обліку й податковій звітності).

На думку І. О. Пасічної, податкові відносини слід тлумачити як правовий зв'язок між суб'єктами податкового права, що виникає у процесі реалізації детермінованих публічними інтересами їх прав та обов'язків з приводу обчислення і сплати податків і зборів, обліку платників податків і зборів, подання податкової звітності, здійснення податкового контролю, притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства, а також оскарження рішень і дій (бездіяльності) контролюючих органів та їх посадових осіб [98].<sup>1</sup> Наведене дозволяє зробити висновок, що дослідниця при визначенні вищевказаної категорії спирається на сферу виникнення податкових правовідносин та їх регулювання актами податкового законодавства. При цьому, з нашого погляду, у наведеному визначенні вчена логічно поєднує декілька елементів, а саме: (а) права й обов'язки суб'єктів податкового права, зумовлені превалюванням публічних інтересів; (б) податковий обов'язок у широкому розумінні; (в) контроль як передумову застосування податково-правового примусу; (г) відповідальність за порушення норм податкового законодавства (як невід'ємний елемент правового статусу учасників податкових відносин поряд з їх правами й обов'язками); (д) способи захисту порушених суб'єктивних прав платників податків контролюючими органами.

<sup>1</sup> [98] Пасічна І. О. Поняття та сутність податкових правовідносин. URL: <http://77.121.11.9/bitstream/PolNTU/4937/1/%D0%9F%D0%B0%D1%81%D1%96%D1%87%D0%BD%D0%B0%20%D0%86.%D0%9E.%20%D0%9F%D0%BE%D0%BD%D1%8F%D1%82%D1%82%D1%8F%20%D1%82%D0%B0%20%D1%81%D1%83%D1%82%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C%20%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D1%85%20%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BE%D0%B2%D1%96%D0%B4%D0%BD%D0%BE%D1%81%D0%B8%D0%BD.pdf> (дата звернення 06.12.2018).

Ведучи мову про податкові відносини як сферу застосування податкових стимулів відзначимо декілька важливих моментів. Дійсно, зазвичай у відносинах оподаткування інтереси держави (публічні інтереси) є превалюючими і саме їх домінування визначає, так би мовити, подальший їх розвиток. Зокрема, йдеться про встановлення правового статусу суб'єктів податкових правовідносин і переважання обов'язків у зобов'язаних учасників, а прав – у суб'єктів контролюючих (владних), а також про метод правового регулювання податкових відносин, конфліктність останніх та про інші чинники. Така ситуація вбачається цілком природною й передбачуваною, оскільки в такому разі основним і першочерговим завданням держави як власника публічних коштів є забезпечення максимально можливого наповнення грошовими коштами бюджетів різних рівнів. Кошти, що надходять від сплати податків і зборів, є основним джерелом бюджетних доходів, і саме з них фінансуються видатки, визнані «пріоритетними» на відповідний бюджетний період, що охоплюють соціальну сферу, освіту, науку тощо.

У відносинах податкового стимулювання застосовується дещо інший підхід. Публічні інтереси все ще залишаються превалюючими, проте за допомогою застосування різних податково-правових стимулів держава намагається пом'якшити конфліктність податкових відносин і забезпечити у податковому регулюванні своєрідний баланс публічних і приватних інтересів. Залишається незмінним бажання держави (в особі уповноважених суб'єктів) забезпечити повне і своєчасне надходження грошових коштів до бюджетів, в той час як платник прагне мінімізувати суми відрахувань до бюджетів у виді податків та зборів. Однак, на нашу думку, саме податково-правові стимули виступають тими засобами, які дозволяють перетворити протилежні сторони податкових відносин (зобов'язаних і уповноважених суб'єктів) на своєрідних партнерів. Так, 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 служить позитивним чинником, який не тільки створює відповідні переваги для конкретного платника податків, а й підтримує наміри повно, своєчасно та відкрито реалізувати свій податковий обов'язок. Саме такі стимули й формують довіру до відповідних органів влади. Як вбачається, за такого підходу можна вести мову про те, що податкові відносини, як сфера застосування податкових стимулів характеризуються соціальною спрямованістю.

Як пише К. В. Муравйов, податкові правовідносини – це відносини, виникаючі на підставі податкових норм, які встановлюють, змінюють чи скасовують податкові платежі, учасники яких наділені суб'єктивними правами й обов'язками, пов'язаними зі сплатою податків. Ці відносини виступають одним з основних складників системи економічного механізму функціонування суб'єктів податкових відносин у ринкових умовах [87, с. 171].<sup>1</sup> Запропоноване трактування досліджуваної категорії, на наше переконання, не повною мірою відображає суть податкових відносин. Адже, повторимось, що навряд чи доцільно пов'язувати виникнення прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин виключно зі сплатою податків. Основним завданням податково-правового регулювання, безумовно, є максимальне й постійне наповнення доходних частин бюджетів грошовими коштами. Разом із тим сфера податкового регулювання не обмежується лише сплатою податків і зборів, хоча права, обов'язки та інші елементи правового статусу суб'єктів оподаткування спрямовані на виконання податкового обов'язку.

Розглядаючи податкові правовідносини, В. О. Яговкіна зазначає, що вони становлять собою суспільні відносини, що існують виключно у правовій формі, мають владно-публічний характер, виникаю між суб'єктами, наділеними правами й обов'язками, пов'язаними з установленням, введенням і справлянням податків і зборів, здійсненням податкового контролю,

---

<sup>1</sup> [87] Муравйов К. В. Теоретико-правові основи формування системи податкових правовідносин в Україні. *Право і сусп.- во.* 2016. № 2. С. 171.

оскарженням актів податкових органів і дій чи бездіяльності їх посадових осіб і притягненням до відповідальності за порушення законодавства про податки і збори<sup>1</sup> [183, с. 23]. Твердження вченої заслуговує на підтримку в тій частині, що податкові відносини завжди є правовими відносинами. Вони реалізуються за сталим принципом: «дозволено лише те, що прямо передбачено законом». До того ж, податково-правове регулювання характеризується високим рівнем імперативності, тобто сам метод упорядкування відносин оподаткування є імперативним, незважаючи на поодинокі випадки договірного регулювання в податкових відносинах, на що безпосередньо вказується в законі.

Перейдемо до розгляду владно-публічного характеру податкових відносин. Дійсно, податковий обов'язок (у вузькому сенсі) закріплено у ст. 67 Конституції України, що вже свідчить про владний характер і пріоритетність для держави таких відносин. Отже, одним із суб'єктів податкових правовідносин завжди виступає держава в особі органів державної влади та органів місцевого самоврядування, в чому й полягає владність зазначених правовідносин. Що ж стосується їх публічності, із цим також важко сперечатись. Це зумовлено тим, що превалюючими у відносинах оподаткування є саме публічні інтереси – держави та територіальних громад, тобто інтереси суспільні, хоча саме податкове стимулювання виступає тим засобом, за допомогою якого держава намагається забезпечити координацію приватних і публічних інтересів.

У цьому контексті нам імпонує підхід В. М. Свириденко, який наголошує, що баланс публічних і приватних інтересів є одним з основоположних конституційних принципів, на якому повинно бути засновано партнерство у сфері оподаткування [141, с. 87].<sup>2</sup> Вважаємо, що податкові правовідносини зазвичай орієнтовані на державу й мають публічний

---

<sup>1</sup> [183] Яговкіна В. А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект): моногр. Москва : Граница, 2004. С. 23.

<sup>2</sup> [141] Свириденко В. М. Нові підходи до побудови відносин між платниками податків і контролюючими органами. *Наук. вісн. Нац. ун-ту ДПС України (економіка, право)*. 2014. № 2(65). С. 87.

характер. При податковому стимулюванні держава перетворює податкові правові відносини на модель державно-приватного партнерства, за якої оптимально реалізуються інтереси як державні, так і приватні. Так, держава в особі відповідних суб'єктів створює умови, за яких у зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин відбувається оптимізація податкового обов'язку, а платник податків з урахуванням таких обставин має всіляко прагнути до максимально повного і своєчасного виконання покладених на нього обов'язків.

Наразі чимало науковців наголошують на тому, що податкові відносини є видом фінансових правовідносин, оскільки норми податкового права є різновидом норм фінансово-правових, а податкове право виступає невід'ємною частиною фінансового права. З урахуванням цього, зауважує Н. Хатнюк, податковим відносинам притаманні всі характеристики відносин фінансових [172, с.167].<sup>1</sup> Як вбачається, вказаними твердженнями дослідниця намагається підкреслити взаємозв'язок фінансового й податкового права як цілого й частини. Проте, на нашу думку, запропонований підхід уже втратив актуальність і потребує суттєвого переосмислення. Зупинімося далі на ньому більш докладно.

Справа в тому, що концепція, за якої фінансове право розглядалося як галузь, у складі якої виокремлювалися такі підгалузі й інститути, як бюджетне, податкове, валютне і грошове право, була сформована ще за радянських часів фундаторами науки фінансового права – Л. К. Вороновою, Ю. А. Ровинським та іншими і знайшла свій подальший розвиток у наукових працях багатьох учених і теперішнього часу. Однак з урахуванням сучасних тенденцій розвитку вищевказаних відносин навряд чи можна робити висновок про наявність у них єдиного знаменника. Зауважимо, що наразі питання про доречність віднесення податкового й бюджетного права до складу фінансового або ж про виокремлення їх у самостійні галузі права залишається

---

<sup>1</sup> Див., наприклад: [172] Хатнюк Н. Місце податкових правовідносин у фінансовому праві України. *Підпр-во, госп-во і право*. 2017. № 1 С. 167.

відкритим і потребує подальшого ґрунтовного дослідження. На наше переконання, на сьогодні більш виваженим є підхід, за якого безапеляційно можна стверджувати про наявність нерозривного зв'язку між податковим і бюджетним правом, які, власне, і становлять дві окремі, але взаємопов'язані блоки правових норм, що регулюють відповідні суспільні відносини.

Із цього приводу Х. В. Пешкова вказує, що в найпростішому вигляді зв'язок податкових і бюджетних правовідносин можна визначити так: податки – джерело доходів бюджету, бюджет же, акумулюючи фінансові ресурси в різних формах, дозволяє державі здійснювати необхідні видатки [103, с. 112].<sup>1</sup> Дійсно, цей зв'язок бюджетних і податкових правовідносин має місце. Податково-правове регулювання спрямоване переважно на насичення грошовими коштами дохідних частин бюджетів, а бюджетне – на розподіл і використання таких ресурсів держави й територіальних громад. При цьому взаємозв'язок бюджетного й податкового права і правовідносин є значно глибшим, аніж здається на перший погляд, і розкривається через наявність низки спільних ознак.

По-перше, слід відзначити виключно правовий характер указаних відносин. Це зумовлено тим, що надходження грошових коштів до бюджетів різних рівнів можливе лише при існуванні держави й реалізації нею завдань і функцій, що потребують ретельної правової регламентації й відповідного фінансового забезпечення.

По-друге, до спільних ознак бюджетних і податкових відносин можна віднести їх переважно грошову форму. Ідеться, зокрема, про те, що чинне законодавство України передбачає сплату податків і зборів виключно у грошовій формі, а значить, усі доходи й видатки бюджету також здійснюються в такій грошовій формі. Наведене свідчить про, так би мовити, перетин указаних сфер регулювання в частині формування доходів держави та територіальних громад. Із певною обережністю слід вести мову про

---

<sup>1</sup> [103] Пешкова Х. В. Вопросы налоговых и бюджетных правоотношений в судебной практике: моногр. Москва. Инфра – М, 2014. С. 112.

безповоротність і безвідплатність грошових коштів, що надходять від платників до бюджетів, а далі розподіляються на відповідні потреби й цілі. Виняток із цього правила становить повернення платникові податків надмірно й (або) помилково сплачених коштів.

По-третє, варто акцентувати увагу на тому, що у процесі характеристики як бюджетних, так і податкових відносин доцільно зазначити їх так званий складений характер. Справа в тому, що вони можуть бути майновими (грошовими) й немайновими (організаційними). Грошові відносини мають місце за наявності однойменного об'єкта відповідних відносин: для податково-правового регулювання це кошти, що надходять від платників податків на відповідні бюджетні рахунки; для бюджетного – грошові кошти бюджетів різних рівнів, які можуть бути у виді доходів і видатків бюджету, міжбюджетних трансфертів тощо. Організаційні відносини в бюджетному регулюванні пов'язуються з відповідними документами і процедурою їх прийняття: наприклад, закон або рішення про бюджет, бюджетний розпис, а також інші документи, які є підставою для руху фінансових ресурсів. До організаційних відносин у податковій сфері належать відносини, пов'язані з адмініструванням податків і зборів.

У цьому контексті видиться слушною думка І. Є. Криницького, що існування таких майнових відносин самих по собі, без управлінського впливу на них з боку держави є неможливим [67, с. 24].<sup>1</sup> Дійсно, немайнові (організаційні) відносини в царині оподаткування необхідні для забезпечення вчасного й повною мірою надходження грошових коштів від зобов'язаних суб'єктів до держави. У бюджетному регулюванні такі відносини виникають для забезпечення руху коштів між різними бюджетами у складі бюджетної системи. До того ж вони мають вагоме значення для безпосереднього виконання бюджетів і реалізації відповідних функцій і завдань публічно-владних суб'єктів. Отже, ознаками, що свідчать про взаємозв'язок бюджетних

---

<sup>1</sup> [67] Криницький І. Є. Теоретичні проблеми податкового процесу: моногр. Харків: Право, 2009. С. 24.

і податкових правовідносин, є: (а) їх виключно правовий характер; (б) безповоротність і безвідплатність грошових коштів, які надходять від платників до бюджетів і далі розподіляються на відповідні потреби й цілі; (в) їх складений характер – мають місце як майнові (грошові), так і немайнові (організаційні) відносини й об'єкти відповідно; (г) переважність у цих правовідносинах, так би мовити, грошової форми.

Податковим правовідносинам притаманні також і відмінні риси. А. П. Кириєнко щодо цього робить такі акценти: а) це відносини з розподілу тягара публічних видатків; б) їх учасниками є, з одного боку, суб'єкти публічного права, а з другого – приватного; 3) податкові відносини можуть існувати лише у правовій формі; г) будуються вони на принципах всезагальності, співмірності й рівності [57, с. 29].<sup>1</sup>

На нашу думку, в цілому запропонований вченим підхід має бути підтриманий, однак указаний ним перелік ознак не є вичерпним. Наприклад, характерною рисою податкових відносин є їх ініціювання будь-яким суб'єктом. Зокрема, йдеться про те, що їх виникнення, зміна й відповідний розвиток можуть формуватися як за ініціативою владного суб'єкта й на підставі закону, так і за бажання платника податків (приміром, платник може за власним бажанням перейти із загального режиму оподаткування на спеціальний, може мати місце також добровільна реєстрація суб'єкта як платника податку на додану вартість або ж ініціювання відповідних договірних відносин – розстрочення чи відстрочення податкових платежів тощо).

Автори одного з підручників з фінансового права вважають, що відмінною ознакою податкових правовідносин є «атрибутивна присутність у них владного суб'єкта – держави». Саме держава, наголошують вони, в односторонньому порядку виявляє волю, спрямовану на встановлення, впровадження податків і зборів, закріплення правил їх обчислення і

---

<sup>1</sup> [57] Кириєнко А. П., Завьялова О. В. Правовое регулирование налоговых отношений: учеб. пособ. Москва; Берлин. Директ-Медиа, 2017. С. 29.

справляння податків, на податковий контроль, здійснення заходів відповідальності тощо. І зазначені правила є обов'язковими для всіх учасників податкових правовідносин. Воля ж платників податків має другорядне значення [168, с.43].<sup>1</sup> Важко сперечатися з імперативним (владним) характером податкових відносин, оскільки, як вже вказувалось нами, вектор їх реалізації чітко регламентується саме державою. Крім наведеної ознаки, вчені виділяють такі: а) податкові правовідносини виникають з приводу вилучення частки власності в дохід держави; б) при цьому має місце атрибутивна присутність держави, яка має компетенцію, специфіка якої полягає в забезпеченні своєчасного й повного надходження коштів в дохід бюджетів; в) це відносини між нерівними суб'єктами, волевиявлення ж походить від держави; г) ці відносини регламентуються правовими нормами – нормами податкового права; д) правопорушник несе відповідальність перед державою та ін. [168, с. 44]<sup>2</sup>

Названі характеристики певною мірою відображають змістове навантаження і специфічність податкових відносин. Поряд із цим, як вбачається, вести мову про те, що особливістю податкових правовідносин є те, що «правопорушник несе відповідальність перед державою», некоректно. Доцільніше вести мову про забезпечення податкових відносин заходами податково-правового примусу, тобто при порушенні приписів податкового законодавства суб'єктами податкових правовідносин (як зобов'язаних, так і владних) до них застосовуються відповідні примусові заходи, встановлені законодавчо.

Розглядаючи податкові відносини, А. І. Худяков зупиняється на виокремленні таких ознак: а) ці відносини виступають продуктом правового забезпечення податкової діяльності держави; б) вони є продуктом застосування державою такого методу податкової діяльності, як видання

---

<sup>1</sup> [168] Финансовое право: учебник / под. общ. ред. Э. Д. Соколовой; отв. ред. А. Ю. Ильин. Москва: Проспект, 2018. С. 43.

<sup>2</sup> [168] Финансовое право: учебник / под. общ. ред. Э. Д. Соколовой; отв. ред. А. Ю. Ильин. Москва: Проспект, 2018. С. 44.

нормативних актів; в) податкові відносини мають характер «влади й підпорядкування»; г) виникають вони в силу одностороннього встановлення державою; д) обов'язковим суб'єктом таких правовідносин виступає держава або уповноважений державний орган; е) податкові відносини охороняються державою [ 173, с. 251-252, 255].<sup>1</sup>

Зважаючи на викладене, позначимо деякі власні міркування. Позитивно відзначимо спробу вченого акцентувати увагу на тому, що податкові правовідносини безпосередньо пов'язані з податковою діяльністю держави, яка, на слушне переконання дослідника, становить собою діяльність з організації оподаткування й забезпечення його здійснення з метою задоволення потреби держави у грошових коштах [173, с. 85].<sup>2</sup> Така державна діяльність має свою структуру і включає в себе певні компоненти, а саме:

- формування податкової системи держави шляхом встановлення та запровадження податків та їх гармонізації;
- визначення компетенції органів державної влади у сфері оподаткування й розподілу їх повноважень;
- формування системи спеціалізованих податкових органів держави й забезпечення їх належного функціонування;
- організація і здійснення податкового контролю за дотриманням податкового законодавства, виконанням податкового обов'язку, а також інших обов'язків, передбачених цим законодавством;
- здійснення збору податків шляхом як їх примусового справляння, так і самостійної сплати платниками;
- підтримка режиму дотримання законності у сфері оподаткування, включаючи встановлення юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства і притягнення до відповідальності осіб, які

---

<sup>1</sup> [173] Худяков А. И. Налоговое право Республики Казахстан. Общ. ч.: учеб. Алматы: ТОО «НОРМА-К». 2003. С. 251-252, 255.

<sup>2</sup> [173] Худяков А. И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть: учебник. Алматы: ТОО «НОРМА-К». 2003. С.85.



вчинили такі порушення [173, с. 85 – 86].<sup>1</sup> З нашої точки зору, більш логічно вести мову про визначення компетенції у сфері оподаткування й розподілу повноважень не лише органів державної влади, а й органів місцевого самоврядування. Так, єдиний податок наразі є одним з податкових стимулів, які держава пропонує платникам. Позначений платіж є місцевим податком, і, незважаючи на те, що правовий механізм його реалізації встановлено органами державної влади, органи місцевого самоврядування мають право визначати ставки єдиного податку на рівні рішень відповідних рад (у межах, закріплених у Податковому кодексі України). Поряд із цим у міркуваннях науковця стосовно характеристики податкових відносин мають місце й інші хиби. Як видиться, досліджувані правовідносини не є «продуктом». Вважаємо, що їх слід визначати як взаємозв'язок між відповідними суб'єктами, учасниками таких відносин. При цьому йдеться про суспільні відносини, які виникають з приводу забезпечення наповнення дохідної частини відповідного бюджету за рахунок виконання податкового обов'язку платниками податків. У випадку, коли податкові відносини розглядаються як сфера застосування податкових стимулів, слід підкреслити й те, що разом із забезпеченням фіскальної функції держава всіляко прагне створити сприятливі умови для платників податків і таким чином ці на перший погляд суто публічно-владні відносини трансформуються у своєрідне державно-приватне партнерство.

Навряд чи можна погодитись із твердженням А. І. Худякова щодо визначення податкових відносин як «продукту застосування державою такого метода податкової діяльності, як видання нормативних актів». У такій ситуації цілком аргументованою й логічною вбачаємо тезу, що відносини оподаткування врегульовані відповідними нормативно-правовими актами податкового законодавства, які впорядковують відносини в царині справляння податків і зборів, встановлюють порядок їх адміністрування, визначають суб'єктів і їх правовий статус.

---

<sup>1</sup> [173] Худяков А. И. Налоговое право Республики Казахстан. Общ. ч.: учеб.. Алматы: ТОО «НОРМА-К». 2003. С.85 – 86.

Вважаємо дискусійним також твердження науковця, що «обов'язковим суб'єктом таких правовідносин виступає держава або уповноважений державний орган». Дійсно, у податкових відносинах фігурують уповноважені й зобов'язані суб'єкти. Однак держава як така не може бути прямим учасником податкових відносин. Аби представляти інтереси держави в певних правовідносинах і втілювати її волю, і створюються спеціально уповноважені органи. Правовий статус (компетенція) таких суб'єктів спрямований на реалізацію публічних інтересів в оподаткуванні.

Проводячи дослідження у сфері оподаткування, І. В. Ясько називає такі ознаки податкових правовідносин: (а) вони завжди мають яскраво виражений державно-владний, імперативний характер; (б) припускають субординацію сторін, одній з яких належить владне повноваження, а іншій (зобов'язаній) – обов'язок покори; (в) виникають за обов'язкової участі відповідного державного органу, який забезпечує формування єдиної державної податкової й митної політики; (г) мають організаційно-майновий характер; (д) можуть існувати лише у правовій формі; (е) їм притаманний особливий спосіб вирішення спорів, виникаючих між сторонами (йдеться про адміністративний і судовий порядок вирішення спорів, які виникають між контролюючим органом і платником податків) [185, с. 143 – 144].<sup>1</sup>

Усі ці риси дійсно притаманні податковим відносинам. Стосовно останньої зауважимо, що способи вирішення податкових спорів були досліджені такими науковцями, як М. П. Кучерявенко, М. В. Жернаков, О. А. Журавський, В. О. Курило, І. А. Малярчук та ін.. Ми не будемо детально зупинятися на розгляді форм захисту порушених прав і законних інтересів суб'єктів оподаткування (досудової й судової), лише акцентуємо увагу на тому, що кожна з них має свою специфіку й порядок реалізації. Одним з таких специфічних проявів можна вважати те, що застосування одного способу вирішення спорів не позбавляє суб'єкта можливості застосовувати інший.

---

<sup>1</sup> [185] Ясько І. В. Поняття, структура та особливості податкових правовідносин. *Митна справа*. 2014. Спец. вип. С.143-144.

Як і будь-які інші правовідносини, податкові відносини теж мають свою структуру. Загальновідомим є підхід, за якого виділяють три структурні елементи – суб'єкт, об'єкт і зміст. Зупинимось на розгляді позначених складників докладніше. Так, М. П. Кучерявенко зазначає, що суб'єктом податкових правовідносин може бути будь-яка особа, поведінка якої регулюється нормами податкового права і яка може виступати учасником таких відносин, носієм суб'єктивних прав та обов'язків [70, с. 102].<sup>1</sup> У цьому контексті неодмінною характеристикою таких осіб є правосуб'єктність. У сучасній доктрині фінансового права, на наше переконання, змістовним є підхід, за якого правосуб'єктність розглядається як можливість бути суб'єктом фінансового права й фінансових правовідносин. Її зміст полягає у здатності мати права й обов'язки, закріплені в нормах фінансового законодавства, реалізовувати їх і нести фінансову відповідальність у разі їх неналежного виконання (або невиконання) [64, с. 155].<sup>2</sup> Фактично правосуб'єктність виступає одним із чинників, які зумовлюють участь суб'єктів у відповідних правовідносинах.

Р. А. Сидорук, досліджуючи співвідношення категорій «суб'єкти податкового права» і «суб'єкти податкових правовідносин», наголошує, що до останніх належать платники податків і контролюючі органи, у яких виникає кореспонденція прав та обов'язків [142].<sup>3</sup> На перший погляд наведене твердження виглядає дещо поверхневим, оскільки до суб'єктів таких відносин

<sup>1</sup> [70] Кучерявенко М. П. Податкове право України: підруч. Харків: Право, 2012. С. 102.

<sup>2</sup> [64] Косяченко К. Е. Правосуб'єктність як передумова фінансово-правового статусу бюджетних установ. *Підпр-во, госп-во і право*. 2017. № 11. С. 155.

<sup>3</sup> [142] Сидорук Р. А. Співвідношення понять «суб'єкт податкового права» та «суб'єкт податкових правовідносин».

URL:  
<http://dspace.onua.edu.ua/bitstream/handle/11300/8376/%D0%A1%D0%B8%D0%B4%D0%BE%D1%80%D1%83%D0%BA%20%D0%A1%D0%BF%D1%96%D0%B2%D0%B2%D1%96%D0%B4%D0%BD%D0%BE%D1%88%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20%D0%BF%D0%BE%D0%BD%D1%8F%D1%82%D1%8C%20%D1%81%D1%83%D0%B1%27%D1%94%D0%BA%D1%82%20%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%B0%20%D1%82%D0%B0%20%D1%81%D1%83%D0%B1%27%D1%94%D0%BA%D1%82%20%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D1%85%20%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BE%D0%B2%D1%96%D0%B4%D0%BD%D0%BE%D1%81%D0%B8%D0%BD%20.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (дата звернення: 10.12.2018).

належать також податкові агенти, представники платників податків, органи державної влади й органи місцевого самоврядування, які беруть участь у встановленні податків і зборів тощо. Проте при застосуванні податкових стимулів взаємодія відбувається саме між платниками податків і контролюючими органами.

Близькою до позиції Р. А. Сидорук є точка зору А. П. Кириєнка, який переконує, що суб'єктами податкових правовідносин, з одного боку, є суб'єкти оподаткування – організації та фізичні особи, які можуть виступати як платники податків і зборів чи як податкові агенти, а з іншого – суб'єкти податкового контролю – органи державної влади [ 57, с. 29 – 30 ].<sup>1</sup> Вважаємо недостатньо обґрунтованим твердження вченого, що владна сторона податкових правовідносин представлена саме суб'єктами податкового контролю. На нашу думку, такий підхід є звуженим, оскільки владний суб'єкт у таких відносинах має не лише контрольні повноваження. З урахуванням викладеного більш доцільно вести мову про те, що в податкових відносинах антиподом для платників податків виступають контролюючі органи.

На думку деяких науковців, до суб'єктів податкових правовідносин треба відносити банки й фінансово-кредитні установи, а також збирачів податків і зборів [76, с. 115].<sup>2</sup> До останніх відносять осіб, які приймають грошові кошти від платників, контролюють їх сплату податків на основі податково-правових або інших норм. Учиняючи вказані дії, збирачі податків і зборів сприяють податковим органам, виступаючи суб'єктами, здійснюючими первинний контроль за повнотою і своєчасністю сплати цих податків [107, с. 67].<sup>3</sup> Щодо викладеного зробимо певні зауваження.

По-перше, чинне податкове законодавство, зокрема, Податковий кодекс України, не оперує такою категорією, як «збирачі податків і зборів», а значить,

---

<sup>1</sup> [57] Кириєнко А. П., Завьялова О. В. Правовое регулирование налоговых отношений: учеб. пособ. Москва; Берлин. Директ-Медиа, 2017. С. 29 – 30.

<sup>2</sup> Див., наприклад: [76] Легкова М.Ф. Податкове право: навч- метод. посіб. Київ: КНЕУ, 2004. С. 115.

<sup>3</sup> [107] Податкове право: навч. посіб./ за ред. М. П. Кучерявенка. Київ: Юрінком Інтер, 2003. С. 67.

не відносить їх до суб'єктів (учасників) податкових правовідносин і, відповідно, не визначає їх правового статусу.

По-друге, науковці прямо не вказують на те, що до збирачів податків і зборів віднесено банки, а також інші фінансові установи, в яких платник податків може сплатити відповідний платіж, однак зі змісту вищезазначених міркувань можна зробити висновок. Указані суб'єкти, як видно, виступають своєрідними посередниками у багатостадійному процесі руху коштів від платника податків до відповідного бюджету на єдиний казначейський рахунок. Загалом же означені суб'єкти не мають податково-правового статусу. У той же час у випадку порушення законодавчо встановлених строків для перерахування коштів до бюджетів для такого банку встановлено відповідальність.

Як зазначено в п. 129.6 ст. 129 Податкового кодексу України, за порушення встановлених Законом України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» строків зарахування податків до бюджетів або державних цільових фондів з вини банку або органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, у якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, такий банк/орган сплачує пеню за кожен день прострочення, включаючи день сплати, і штрафні санкції в розмірах, установлених цим Кодексом, а також несе іншу відповідальність, установлену цим Кодексом, за порушення порядку своєчасного та повного внесення податків, зборів, платежів до бюджету або державного цільового фонду. Платник податків звільняється від відповідальності за несвоєчасне або перерахування не в повному обсязі таких податків, зборів та інших платежів до бюджетів і державних цільових фондів, включаючи нараховану пеню або штрафні санкції [108].<sup>1</sup> Винятком із закріпленого правила є випадки, коли порушення строків перерахування коштів до бюджетів допущено з вини банку, вчинене внаслідок регулювання

---

<sup>1</sup> [108] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n2436>

Національним банком України економічних нормативів такого банку, що призводить до нестачі вільного залишку коштів на такому кореспондентському рахунку (п. 129.7 ст. 129 Податкового кодексу України) [108].<sup>1</sup>

Враховуючи наведене, можемо констатувати, що за загальним правилом банк не є учасником податкових правовідносин, а виступає лише своєрідним посередником при передачі коштів від платників податків до бюджетів. Таке посередництво зумовлене його основною діяльністю, яка визначена його статутом і має організаційний характер. Якщо кошти, сплачені відповідним платником, надходять до бюджету несвоєчасно або ж не надходять взагалі, а платник податків і зборів має документальне підтвердження про їх сплату (квитанцію), банк автоматично стає учасником податково-правових відносин. У його правовому статусі виокремлюється лише такий елемент, як відповідальність за порушення податкового законодавства. Отже, можна стверджувати, що банки та фінансові установи виступають спеціальними (факультативними) суб'єктами податкових правовідносин. Їх так звана факультативність зумовлена тим, що вони вступають у вказані правовідносини у виняткових випадках: якщо з їх вини порушено строки зарахування податків і зборів до бюджетів відповідного рівня.

Систематизуючи викладене, можемо зробити висновок про виокремлення двох груп суб'єктів податкових правовідносин: (а) першу становлять основні суб'єкти, які завжди беруть участь у відносинах оподаткування (платники податків, податкові агенти та контролюючі органи), (б) другу – спеціальні (факультативні) суб'єкти, які беруть участь на відповідних етапах розвитку податкових правовідносин (банки і фінансові установи, Верховна Рада України, органи місцевого самоврядування, представники платників податків та ін.).

---

<sup>1</sup> [108] Там само.

Одним з елементів податкових відносин є їх об'єкт. Як зазначає Ю. О. Крохіна, об'єктом податкових правовідносин може бути будь-що, з приводу чого між суб'єктами формується певний взаємозв'язок. На думку вченої, до об'єктів податкових правовідносин можна віднести: об'єкти оподаткування, права та обов'язки суб'єктів податкових податкового права, майно, прибуток; дохід, вартість реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг) чи інша економічна підстава, що має вартісну, кількісну або фізичну характеристику, за наявності якої у платника законодавство про податки та збори пов'язує виникнення обов'язку зі сплати податку [68, с. 63].<sup>1</sup>

Указані міркування є доволі полемічними. Навряд чи є сенс вести мову про те, що об'єктом податкових правовідносин виступають права й обов'язки суб'єктів податкового права. По-перше, до суб'єктів податкового права належать особи, які мають правосуб'єктність і потенційно можуть бути учасниками таких правовідносин. Не вдаючись детально до аналізу змісту терміна «правосуб'єктність», зазначимо, що він означає здатність особи виступати суб'єктом податкового права й податкових правовідносин. Зміст цієї здатності полягає у наявності в особи прав та обов'язків, закріплених у нормах податкового законодавства, в реалізації їх й у відповідальності в разі їх неналежного виконання (або невиконання). До речі, нами вже підкреслювалась важливість цієї характеристики для розвитку податкових правовідносин. Навіть якщо відповідний суб'єкт має вказану правосуб'єктність, це не гарантує його реальної участі в податкових правовідносинах. У зв'язку із цим вважаємо алогічним твердження стосовно можливості віднесення до об'єкта податкових правовідносин потенційних (таких, що можуть виникнути, а то й ні) прав та обов'язків потенційних суб'єктів.

По-друге, Ю. О. Крохіна серед об'єктів податкових правовідносин виокремлює «інші економічні підстави, що мають вартісну, кількісну чи

---

<sup>1</sup> [68] Крохіна Ю. А. Налоговое право: учеб. для акад. бакалавриата. Москва: Издательство Юрайт, 2016. С. 63.

фізичну характеристику, з наявністю яких у платника податків законодавство про податки та збори пов'язує виникнення обов'язку зі сплати податку». Але вчена не вказує, що саме може бути віднесено до таких економічних підстав. Більше того, навряд чи законодавство про податки і збори може щось із чимось пов'язувати. Адже відповідний владний суб'єкт у приписах податкового законодавства закріплює обставини, з якими пов'язується виникнення, зміна і припинення податкового обов'язку, й визначає особливості й порядок їх реалізації.

Інакше трактує конструкцію «об'єкт податкових правовідносин» М. П. Кучерявенко, вказуючи на її складність і багаторівневість, що передбачає не лише з'ясування її змісту, а й диференціацію відповідних складників [71, с. 300].<sup>1</sup> Науковець підкреслює, що об'єктом податкових правовідносин є кошти, предмети й діяльність, що породжує податковий обов'язок і пов'язані з ним права й обов'язки. Важливо враховувати, що йдеться не про одностороннє породження прав та обов'язків у платників податків і зборів. Причетність і відповідне ставлення до об'єкта правовідносин (до власності, володіння тощо) породжують права й обов'язки як владного, так і зобов'язаного суб'єкта. Специфічні характеристики, форма об'єкта або його різновид (доходи, будівлі, транспортні засоби та ін.) забезпечують своєрідність правових режимів регулювання, особливі форми правового впливу [106, с. 30].<sup>2</sup>

Фактично за такого підходу вченого до об'єктів податкових правовідносин належать не лише певні матеріальні блага, а й діяльність учасників цих правовідносин – платників податків і контролюючих органів. Маємо критично відреагувати на вказану наукову позицію, оскільки у випадку віднесення діяльності суб'єктів до об'єктів податково-правових відносин виникає запитання: що ж саме становить їх зміст? На нашу думку, саме у

---

<sup>1</sup> [71] Кучерявенко Н. П. Курс налогового права в 6-ти т. Т. II: Введение в теорию налогового права. Харьков: Легас, 2004. С. 300.

<sup>2</sup> [106] Податкове право України : підруч. / за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2018. С. 30.



процесі діяльності означених суб'єктів відбувається реалізація їх задекларованих прав та обов'язків. Це свідчить про те, що діяльність платників податків і контролюючих органів, пов'язана з виконанням податкового обов'язку платниками податків (у широкому розумінні), а також здійсненням контролю за його реалізацією та низки інших функцій і завдань Державної фіскальної служби України, а також митних органів та інших суб'єктів, і становить зміст податково-правових відносин. З урахуванням загальнотеоретичного підходу до визначення об'єкта правовідносин більш аргументованим вважаємо точку зору, згідно з якою об'єкт податкових відносин розглядається як відповідні матеріальні блага й (або) діяльність суб'єктів оподаткування, результатом якої виступає також певне матеріальне благо або внаслідок якої виникають права й обов'язки цих суб'єктів.

Ще одним елементом податкових правовідносин є їх зміст. Показово, що у фінансово-правовій доктрині сформувалися дві основні концепції стосовно змісту розглядуваних правовідносин. Прихильники першої вважають, що «зміст правовідносин» – це єдине поняття, що охоплює суб'єктивні права й обов'язки учасників цих відносин, оскільки юридичний зв'язок між певними суб'єктами (взяті в сукупності суб'єктивне право і юридичний обов'язок) за своєю сутністю є не що інше, як правові відносини за участю цих суб'єктів [171, с. 58].<sup>1</sup> Отже, вчена розглядає зміст правовідносин як те, що прямо задекларовано у нормативних приписах для відповідного учасника правовідносин.

Прихильники ж другої концепції вважають за доцільне розглядати вказану категорію у двох напрямках – за її фактичним та юридичним змістом. Фактичним змістом податкових правовідносин є реальна поведінка їх учасників, тоді як юридичним – суб'єктивні права й обов'язки, встановлені податково-правовою нормою. Фактичний зміст пов'язує зазначені правовідносини з відносинами реальними, а юридичний виступає правовим

---

<sup>1</sup> [171] Харитоновна О. І. Адміністративно-правові відносини (проблеми теорії): монгр. Одеса: Юрид. літ., 2004. С. 58.

засобом формування й забезпечення фактичного змісту<sup>1</sup> [106, с. 32, 33]. Цей підхід підтримує О. А. Колодій, указуючи, що правові відносини поєднують у собі фактичні відносини між людьми і юридичні норми, регулюючі ці відносини. Отже, зміст правовідносин складають права й обов'язки їх учасників, закріплені у правових нормах, а також їх реальна поведінка з реалізації цих прав та обов'язків і її результати [159, с. 204]<sup>2</sup>. З нашого погляду, ідеальною ситуацією розвитку будь-яких правовідносин, у тому числі й податкових, слід вважати ту, коли задекларована у приписах податкового законодавства їх модель реалізується всіма суб'єктами таких правовідносин. Ідеться про необхідність злиття юридичного й фактичного змісту останніх. Проте на практиці повсякчас трапляються випадки, коли учасники податкових правовідносин з об'єктивних або суб'єктивних причин порушують відповідний порядок їх розвитку, і, відповідно, початково встановлений зміст цих правовідносин стає недосяжним. Вважаємо, саме це формує потребу розмежовувати юридичний і фактичний зміст податкових правовідносин.

У будь-якому разі основними елементами змісту податкових правовідносин виступають суб'єктивні права й обов'язки їх учасників. У теорії держави та права існує загальноствановлений підхід до визначення понять «суб'єктивні права» та «юридичні обов'язки». На переконання О. В. Петришина, суб'єктивне право – це гарантована правом міра можливої або дозволеної поведінки особи. Воно належить суб'єктові незалежно від того, перебуває він у правових відносинах з іншими суб'єктами чи ні. Із виникненням конкретних правовідносин суб'єктивні права реалізуються через правомочність уповноважених осіб, яка складається з таких елементів, як можливість: (а) діяти особисто, (б) вимагати певної поведінки від зобов'язаної особи, (в) звертатися до компетентних державних органів заради застосування державного примусу в разі невиконання контрагентом своїх обов'язків, (г)

---

<sup>1</sup> [106] Податкове право України : підруч. / за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2018. С. 32, 33.

<sup>2</sup> Див.: [159] Теорія держави та права : навч. посіб. / за заг. ред. С. Д. Гусарева, О. Д. Тихомирова. Київ: НАВС, Освіта України, 2017. С.204.

користуватися соціальними благами на підставі певного суб'єктивного права [49, с. 345].<sup>1</sup>

Наведений підхід до розгляду суб'єктивних прав платника податків застосовує й В. А. Паригіна, зазначаючи, що суб'єктивне право включає в себе три правомочності зазначених учасників правовідносин: а) вчиняти певні дії самостійно (наприклад, право податкових органів проводити податкові перевірки); б) вимагати виконання відповідних дій від інших суб'єктів (приміром, право податкових органів вимагати здійснення платником податків податкового обов'язку); в) звертатися за захистом до органів державної влади (наприклад, право платника звернутися до держави за захистом своїх прав і законних інтересів у судовому чи адміністративному порядку) [156, с. 120 – 121].<sup>2</sup> Ці міркування видяться логічними і свідчать про те, що суб'єктивне право й указані правомочності учасників податкових відносин співвідносяться між собою як частина й ціле. Зазначимо, що означені правомочності притаманні як платникам податків, так і контролюючим органам. Їх слід розглядати як юридичні можливості суб'єктів податкових правовідносин, які дозволяють реалізовувати відповідні інтереси.

Розкриваючи зміст суб'єктивних прав платників податків, С. О. Бондаренко переконує, що цю правову категорію слід вважати як гарантовану державою міру можливої поведінки платника, яка ґрунтується на нормі об'єктивного права. Мета цієї поведінки – задоволення законного приватного інтересу, що виражається у таких можливостях платника податків: (а) учиняти конкретні дії; (б) вимагати належної поведінки від посадових осіб контролюючих органів; (в) вдаватися до захисту свого порушеного права [16, с.6].<sup>3</sup> Науковець виділяє низку сутнісних ознак суб'єктивних прав платників

---

<sup>1</sup> Див.: [49] Загальна теорія держави і права: підруч. для студ. юрид. вищ. навч. закл. / за ред. М. В. Цвіка, О. В. Петришина. Харків: Право, 2009. С. 345.

<sup>2</sup> Див.: [156] Тедеев А. А., Парыгина В. А. Налоговое право России: учеб. для СПО. Москва. Юрайт, 2019. С. 120 – 121.

<sup>3</sup> [16] Бондаренко С. О. Суб'єктивні права платників податків: зміст і класифікація: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. 12.00.07. Харків, 2017. С. 6.

податків, до кола яких відносить: 1) міру можливої поведінки платника податків; 2) ці права ґрунтуються на нормі об'єктивного права; 3) метою їх реалізації є задоволення законного приватного інтересу; 4) ці права полягають у можливостях: (а) учиняти платником податків конкретні дії, (б) вимагати певної поведінки від посадових осіб контролюючих органів, (в) вдаватися до передбачених законом форм захисту свого порушеного права; (5) права платників реалізуються в межах їх належної поведінки платника податків; (6) вони виступають як установлення меж втручання держави в майнову й немайнову сфери платника податків [16, с. 7].<sup>1</sup>

Запропонований підхід видиться в цілому конструктивним, відображаючим особливості суб'єктивних прав платників податків. Але ми не можемо підтримати міркування С. О. Бондаренка стосовно того, що «метою реалізації суб'єктивного права платників податків є задоволення законного приватного інтересу». З нашого погляду, законний інтерес платників податків виступає окремим елементом правового статусу таких суб'єктів й має виділятися як окремий елемент змісту податково-правових відносин.

Для підтвердження наведеного підходу наведемо доволі слушні (з нашого погляду) міркування А. В. Сліденка, який переконує, що законні інтереси й суб'єктивні права різняться:

– законодавчим закріпленням: суб'єктивні права обов'язково відображаються в нормах права, законні ж інтереси не мають законодавчого закріплення;

– характером: суб'єктивні права є статичними, можуть змінюватися лише за волею законодавця й за спеціальною процедурою внесення змін до актів, якими вони встановлені, а законні інтереси є динамічними, змінюються під впливом різних чинників, у тому числі за волею носія такого інтересу;

---

<sup>1</sup> [16] Там само. С. 7.

– ступенем гарантованості державою: для суб'єктивних прав законодавчо встановлено гарантії їх реалізації, для законних інтересів таких механізмів немає;

– існуванням причинно-наслідкового зв'язку між наявністю можливості (дозволеності) й реальним її втіленням у життя;

– наявністю певного кореспондуючого обов'язку суб'єкта: для суб'єктивних прав такий обов'язок є завжди, для законних інтересів його немає [146].<sup>1</sup> Зазначені відмінності, на нашу думку, є аргументованими й дозволяють стверджувати про взаємопов'язаність (але нетотожність) суб'єктивних прав і законних інтересів учасників податкових правовідносин. Важливо враховувати, що у відносинах оподаткування (у тому числі і при застосуванні податкових стимулів) законні інтереси, суб'єктивні права й обов'язки мають не лише платники податків, а й посадові особи контролюючих органів. До того ж окремо хотілося б відзначити динамічність законних інтересів, які можуть змінюватися під впливом різних чинників (приміром, залежно від волевиявлення суб'єкта, від зміни податкових правовідносин та ін.).

Показово, що при дослідженні законного інтересу науковці по-різному його характеризують. Так, О. М. Вінник наголошуючи на багатогранній ролі інтересу у праві, стверджує, що останній спонукає до встановлення правових норм і до наділення суб'єктів права певними правами й обов'язками, адже без наявності інтересу неможлива реалізація цими суб'єктами своїх прав та обов'язків і застосування ними правових норм. Від ступеня збалансованого врахування в нормативно-правовому акті інтересів учасників відносин, на яких спрямовується їх регулювання, залежить ефективність норм, їх авторитет, а відтак, і добровільне їх виконання, свідоме порушення чи навіть

---

<sup>1</sup> [146] Сліденко А. В. Місце законного інтересу в правовому статусі платників податків. *Право та інновац. сусп.- во.* 2017. № 2 (9). URL: <http://apir.org.ua/wp-content/uploads/2017/12/Slidenko9.pdf> (дата звернення: 26.10.2018).

ігнорування [24, с. 56].<sup>1</sup> Отже, інтерес у податково-правовому регулюванні підштовхує законодавця до встановлення відповідних нормативних приписів й до втілення їх у життя учасниками податкових відносин. Проте законний інтерес не може бути визначений безпосередньо в об'єктивному праві, оскільки в такому випадку він за своєю формою набуває рис суб'єктивного права учасників цих відносин.

По-іншому підходить до тлумачення законного інтересу у сфері оподаткування В. А. Соловйов, підкреслюючи, що інтерес виявляється в бажанні суб'єктів податкових відносин забезпечити їх законне здійснення, реалізувати дії, спрямовані на задоволення власних потреб, на захист своїх прав, отримання матеріальних та інших благ і на виконання обов'язків, покладених на них Основним Законом країни та її податковим законодавством [152, с. 15].<sup>2</sup> Дійсно, від самого початку правова природа податкових відносин характеризується протистоянням інтересів сторін – зобов'язаної та уповноваженої. З огляду на це, вбачається цілком логічним твердження вченого, що кожна з цих сторін прагне до задоволення власних інтересів – приватних чи публічних. Однак з урахуванням динамічності, плинності й постійного розвитку всіх сфер суспільного життя виникає потреба в пошуку нових, більш оптимальних і гнучких механізмів взаємодії між цими полярними суб'єктами, спрямованих на узгодження їх інтересів. Саме такими механізмами в податкових відносинах і виступають різноманітні податково-правові стимули, на розгляді яких більш детально зупинимося в наступному розділі дисертації.

Підводячи підсумки щодо місця законних інтересів у податкових правовідносинах, зазначимо, що вони:

---

<sup>1</sup> [24] Вінник О.М. Теоретичні аспекти правового забезпечення реалізації публічних і приватних інтересів в господарських товариствах: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.04. Київ, 2004. С. 56.

<sup>2</sup> [152] Соловьев В. А. Частный и публичный интересы субъектов налоговых правоотношений: дис. .... канд. юрид. наук. Москва, 2002. С. 15.

- виступають невід’ємними елементом змісту досліджуваних відносин поряд з суб’єктивними правами їх учасників;
- притаманні як платникам податків, так і контролюючим органам, певною мірою як характеризують податкові відносини в цілому, так і визначають своєрідність правового статусу їх суб’єктів, тобто належать до їх правового статусу;
- взаємопов’язані з суб’єктивними правами, але не тотожні з ними;
- не мають відповідного законодавчого закріплення, тобто не відображені в об’єктивному праві, зокрема, у податковому;
- є динамічними, оскільки можуть змінюватися залежно від різноманітних чинників, наприклад, від будь-якої конкретної ситуації, в якій опинився суб’єкт правовідносин, від його правового становища у відповідний темпоральний період розвитку правовідносин, від волі суб’єкта тощо.

Повертаючись до розгляду змісту податкових правовідносин, зокрема, суб’єктивних прав їх учасників, наведемо думку Є. М. Смирних, який розкриває сутність прав платників податків через виділення їх змістових особливостей, серед яких: (а) їх закріплення в податковому законодавстві; (б) забезпечення прав платників податків відповідними обов’язками органів державної влади, їх відповідальністю за їх невиконання; (в) закріплення в законодавстві про податки і збори механізму реалізації суб’єктивних прав платників податків; (г) наявність правових обмежень їх поведінки; (д) задоволення інтересів і потреб в результаті реалізації суб’єктивних прав платників податків; (е) невідчутність їх суб’єктивних прав як закріплених, так і не закріплених у податковому законодавстві [151, с. 32].<sup>1</sup> Такий підхід видиться універсальним, бо дозволяє більш детально розкрити зміст категорії «суб’єктивне право» й може бути застосований не лише до платників податків, а й до контролюючих органів.

<sup>1</sup> [151] Смирных Е. М. Субъективные права налогоплательщиков в теории и на практике: моногр. Москва, Волтерс Клувер. 2009. С. 32.

Не зупиняючись детально на класифікації суб'єктивних прав платників податків, зазначимо наявність щонайменше двох критеріїв для розподілу цих прав на види, а саме:

– за масштабом популяризації: (а) права, що притаманні всім платникам податків незалежно від їх виду, організаційно-правової форми здійснення певної діяльності (наприклад, право на залік чи повернення надміру сплачених або стягнутих сум податків і зборів, пені, штрафів у встановленому податковим законодавством порядку; право на захист своїх прав і законних інтересів в адміністративному чи судовому порядку тощо); б) права, характерні лише для деяких категорій платників податків (право на отримання відповідних податкових пільг певними категоріями суб'єктів);

– за видами юридичних фактів, що мають місце в податкових правовідносинах: (а) права, що виникають унаслідок таких подій, як зміна приписів податкового законодавства (чи внесення змін до нього), перебіг законодавчо встановлених строків; (б) права, виникаючі внаслідок певних дій учасників правовідносин;

– за темпоральною ознакою: (а) права постійні, що мають безстрокову дію, приміром, невиконання незаконних вимог контролюючих органів; (б) тимчасові, що мають чітко встановлені строки реалізації, наприклад, право на оскарження рішення контролюючих органів.

Зважаючи на викладене, можемо зазначити, що суб'єктивне право, будучи вагомим елементом змісту податкових правовідносин, становить собою міру можливої поведінки суб'єктів останніх, яка встановлена приписами податкового законодавства України, забезпечена обов'язками інших їх учасників, спрямована на реалізацію публічного або приватного інтересу залежно від того, про суб'єктивні права якого учасника відносин йдеться – уповноваженого чи зобов'язаного.

Ще одним з основних елементів змісту податкових відносин є юридичні обов'язки. Вони становлять собою міру необхідної поведінки: (а) що полягає в утриманні від порушення заборон і в необхідності виконання зобов'язань;



(б) установлюється з метою задоволення інтересів уповноваженої особи; (в) яка має юридичний характер, тобто закріплена правовою нормою; (г) що покладається як на всіх осіб, які мешкають на території держави (обов'язок платити податки й обов'язкові платежі, охороняти природу, поважати державні символи, дотримуватись Конституції й законів країни), так і на її громадян (обов'язок захищати Вітчизну, її незалежність і територію, проходження військової служби); (д) яку вимагає держава шляхом установлення юридичної відповідальності за невиконання обов'язків чи створення перешкод для реалізації необхідної поведінки [158, с. 93 – 95].<sup>1</sup>

Зауважимо, що не всі з наведених положень є послідовними. Так, адаптуючи вищезазначені риси юридичного обов'язку до царини регулювання податкових відносин, вважаємо сумнівним твердження авторів одного з підручників з теорії держави та права, що обов'язок виступає «необхідною поведінкою, що покладається як на всіх осіб, що проживають на території держави, так і на громадян». Спираючись на чинне податкове законодавство України, маємо констатувати, що виникнення податкового обов'язку у платника податків нормотворець розглядає через таку ознаку (критерій), як резиденство. Означена риса може розглядатися як економіко-правовий зв'язок платника з країною, в силу якого він зобов'язаний нести обов'язок зі сплати податків і зборів незалежно від місцезнаходження або джерела отримання своїх доходів [139, с. 108].<sup>2</sup>

Легальне визначення резиденства платників податків закріплено в чинному податковому законодавстві. Згідно з п. 14.1.213 ст. 14 Податкового кодексу України [108]<sup>3</sup>, резидентами визнаються: а) юридичні особи та їх відокремлені особи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до

---

<sup>1</sup> Див.: [158] Теорія держави і права. Академічний курс: підручник / за ред. О. В. Зайчук, Н. М. Оніщенко. Київ: Юрінком Інтер, 2006. С. 93–95.

<sup>2</sup> [139] Рядінська В. О. Податкове резиденство фізичних осіб: зарубіжний досвід та розвиток в Україні. *Наук. вісн. Міжнар. гуманіст. ун-ту. Серія: Юриспруденція*. 2014. № 12. Т. 1. С. 108.

<sup>3</sup> [108] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4528> (дата звернення: 15.11.2018).

законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами; б) дипломатичні представництва, консульські установи, інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї й імунітет; в) фізична особа - резидент – особа, яка має місце проживання в Україні. У той же час, фізична особа може визнаватися резидентом, якщо вона має місце проживання також в іноземній державі, і якщо така особа має місце постійного проживання в Україні. Якщо особа має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні (особисті або економічні) зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні. У разі якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити, або якщо фізична особа не має місця постійного проживання у жодній з держав, вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду й від'їзду) протягом періоду (або періодів) податкового року та ін. Викладене свідчить, що податковий обов'язок платника податків не завжди пов'язується з громадянством і поширюється не лише на осіб, які мешкають на території України.

Ще одним спірним положенням, що стосується юридичного обов'язку, є встановлення останнього з метою задоволення інтересів уповноваженої особи. З одного боку, у податкових правовідносинах обов'язки притаманні як платникам податків, так і контролюючим органам. Вони виступають обов'язковим елементом правового статусу означених суб'єктів і кореспондують їх суб'єктивним правам. З другого ж боку, згадуючи навіть формальний підхід законодавця до закріплення прав та обов'язків цих суб'єктів, можна вести мову про те, що уповноважену сторону податкових відносин розкривають переважно через встановлення прав, а зобов'язану – першочергово через закріплення обов'язків.

Як зазначають учені-правники, юридичний обов'язок – це вид і міра належної поведінки, встановленої законом. В основу суб'єктивного права покладено юридичне забезпечення можливості, основу ж юридичного

обов'язку становить закріплення необхідності. Юридичний обов'язок має свою структуру й складається з певних елементів, одним з яких є необхідність: (а) здійснення певних дій або утримання від їх здійснення; б) для зобов'язаної особи – відреагувати на законні вимоги, звернені до неї уповноваженою особою; (в) нести відповідальність за невиконання цих вимог; (г) не перешкоджати контрагентові користуватися тим благом, на яке він має право [49, с. 345 – 346].<sup>1</sup> Розвиваючи наведену концепцію, вчені передбачають декілька різних видів обов'язків, які можуть існувати як окремо, так і зливатися в єдине ціле й утворювати комплексний обов'язок відповідних суб'єктів.

У податкових правовідносинах навіть при застосуванні стимулів обов'язками наділені платники податків й контролюючі органи. Слід погодитися із тими представниками юридичної доктрини, які стверджують, що у сфері податкового регулювання всі обов'язки суб'єктів спрямовані на реалізацію податкового обов'язку (в широкому значенні) для формування дохідної частини бюджетів й забезпечення передбачених функцій, завдань держави й місцевого самоврядування на відповідному етапі розвитку України як соціальної і правової держави. І це дійсно так, адже основоположним (визначальним) для платників податків є податковий обов'язок (обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку чи збору) [108, ст. 36]<sup>2</sup>. Усі ж інші обов'язки є похідними від нього і спрямовані на забезпечення виконання платником податків свого податкового обов'язку.

Дослідженню податкового обов'язку платників податків у наукових юридичних колах вже приділялась окрема увага. Так, Д. О. Гетманцев доводить, що необхідно виходити із законодавчо встановленої структури податкового обов'язку платника податків (до речі, вона була наведена нами раніше), компоненти якої хоча й існують автономно, але тісно взаємопов'язані

---

<sup>1</sup> Див.: [49] Загальна теорія держави і права: підруч. для студ. юрид. вищ. навч. закл./ за ред. М. В. Цвіка, О. В. Петришина. Харків: Право, 2009. С. 345-346.

<sup>2</sup> [108] Ст. 36 Податкового кодексу України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4528> (дата звернення: 15.11.2018).

між собою, та й для існування податкового обов'язку необхідне їх поєднання [26, с. 136].<sup>1</sup> Погоджуємося з позицією правника, оскільки для наповнення бюджетів відповідним обсягом грошових коштів у виді доходів, можливо, достатньо було б виконати лише обов'язок зі сплати податків і зборів. У той же час без наявності інших компонентів зазначеного обов'язку платника податків питання щодо повноти, своєчасності і правильності виконання цього обов'язку залишалися б нез'ясованими. Показово, що й обов'язки контролюючих органів установлені для того, аби всіляко сприяти платникам виконувати закріплені в нормах податкового законодавства правила необхідної поведінки.

На думку П. М. Дуравкіна, податковий обов'язок визначається як сукупність закріплених у нормах податкового законодавства обов'язків, що становлять собою забезпечену силою державного примусу міру належної поведінки (активно позитивної або пасивно позитивної) зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин [45, с. 7].<sup>2</sup> Наведене вбачається аргументованим і дозволяє повніше охарактеризувати податковий обов'язок для зобов'язаної сторони податкових правовідносин. Разом із тим, повторимось, обов'язки, як елемент змісту цих правовідносин, притаманний і контролюючим органам.

З огляду на висловлене можемо стверджувати, що юридичним обов'язкам учасників податкових відносин притаманні відповідні риси, а саме: а) вони мають нормативне (правове) закріплення; б) служать гарантом реалізації суб'єктивних прав і завжди кореспондують їм; в) виступають мірою належної поведінки платників податків, контролюючих органів, а також інших суб'єктів; г) спрямовані на забезпечення наповнення коштами публічних фондів. Остання властивість реалізується завдяки своєрідному поєднанню обов'язків платника податків (зокрема, виконанню податкового обов'язку, що

---

<sup>1</sup> [26] Гетманцев Д. О. До питання про податковий обов'язок платника податку. *Часоп. Київ. ун-ту права*. 2013. № 4. С. 136.

<sup>2</sup> [45] Дуравкін П. М. Забезпечення виконання податкового обов'язку: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2010. С. 7.

становить комплексну багатоаспектну категорію й, так би мовити, серцевину податково-правового регулювання) і контролюючих органів (обов'язки разом з контролем сприяють виконанню платниками податків вимог чинного законодавства, правил необхідної поведінки).

На підставі проведеного аналізу існуючих надбань правників, зазначимо, що податковим правовідносинам як сфері застосування правових стимулів, притаманні певні ознаки як-то:

- вони є формою державно-приватного партнерства, що передбачає взаємозв'язок між платниками податків і контролюючими органами з метою реалізації інтересів як публічних (наповнення дохідної частини відповідних бюджетів), так і приватних шляхом створення відповідних сприятливих умов для виконання платниками податків свого податкового обов'язку;

- мають виключно правовий характер – виникають, змінюються й розвиваються на підставі податково-правових норм;

- мають яскраво виражений державно-владний, імперативний характер, що передбачає: (а) їх розвиток за принципом «дозволено виключно те, що передбачено законом» і (б) наявність владної й зобов'язаної сторони;

- обов'язкова участь відповідного контролюючого органу, який діє в інтересах держави;

- ці правовідносини мають організаційно-майновий характер;

- вони охороняються державою й забезпечені заходами податково-правового примусу;

- їм властивий особливий спосіб вирішення спорів, виникаючих між сторонами (адміністративний і судовий);

- вони можуть ініціюватися як виключно на підставі закону, так і за бажанням платника податків (в межах законодавчих приписів) .

## **1.2. Поняття, ознаки й функції стимулів у податковому регулюванні**

Актуальність дослідження проблематики податкового стимулювання зумовлена не лише необхідністю збільшення обсягів податкових надходжень до бюджетів, а й диверсифікацією таких доходів, що дозволить вирішувати нагальні потреби в соціальній, культурній, політичній та інших сферах, а також сприятиме забезпеченню економічної стійкості в державі.

Дослідження правових стимулів були предметом наукових досліджень деяких фахівців у галузі права, проте на сучасному етапі розвитку податкових правовідносин, а також науки податкового права існує необхідність у їх переосмисленні й опрацюванні більш сучасних підходів до висвітлення сутності стимулів у певних правовідносинах, у тому числі й у податково-правових. Зважаючи на це, в цьому підрозділі дисертації ми зупинимося на окресленні правової природи податкового стимулювання, визначенні категорії «податково-правові стимули», розкритті ознак стимулів та їх функцій у податковому праві.

Податково-правові стимули є різновидом стимулів правових, тому перш ніж перейти до розгляду ознак і функцій стимулів у сфері податкового регулювання, вважаємо за потрібне розкрити зміст категорії «правовий стимул». Зауважимо, законодавчого закріплення цього поняття немає, а думки науковців щодо нього іноді суттєво відрізняються. Зазвичай термін «стимул» тлумачиться як спонукання до певних дій, як спонукаюча причина поведінки (від лат. *stimulus* – загострена палиця, за допомогою якої поганяють худобу) [15, с.1151].<sup>1</sup> На перший погляд, змістове наповнення вищезазначеного терміна не є позитивним, а тому може сформуватися уявлення, що стимули виступають негативним явищем для відповідних суб'єктів. Проте такий підхід, звичайно ж, є помилковим.

М. Ю. Мижинський, аналізуючи міркування Г. В. Мальцева, підкреслює, що в розвиток ринкової економіки покладено стимул, оскільки економічна організація змушує людей брати участь у виробництві за

---

<sup>1</sup> [15] Большой энциклопедический словарь / под ред. А. М. Прохорова. Науч. изд-во «Большая рос. энцикл.», 1998. С. 1151.

допомогою як слід продуманої системи стимулів і винагород, які доповнюються ризиком втрат, пов'язаних з можливим спротивом об'єкту економічної влади [83, с. 15].<sup>1</sup> Наведені міркування, на нашу думку, вимагають більш ґрунтовного аналізу. Разом із тим слід враховувати, що стимули, в тому числі і правові, здійснюють вплив на національну економіку. Такий вплив може бути як позитивним, так і негативним, що залежить від того, яка система заходів стимулювання запроваджена для регулювання відповідних суспільних відносин.

На думку С. С. Каринського, стимули відіграють роль особливих важелів впливу на свідомість і поведінку, волю й енергію людини і дозволяють спрямовувати їх зусилля на розв'язання найбільш важливих завдань, що виникають перед країною: на розвиток технічного прогресу, планомірне збільшення продуктивності виробництва тощо. При цьому вони можуть бути різноманітні – матеріальні, моральні, правові<sup>2</sup> [55, с. 6]. На переконання В. М. Ведяхіна, правові стимули становлять собою правові норми, що заохочують розвиток необхідних для суспільства й держави суспільних відносин, стимулюють як звичайну, так і підвищену правомірну діяльність людей і результати останньої<sup>3</sup> [21, с. 51]. С. В. Мірошник трактує правовий стимул як юридичний інститут, як сукупність юридичних норм, що закріплюють відповідні засоби впливу на свідомість і психіку людини з метою посилення її мотивації до правомірної поведінки<sup>4</sup> [84, с. 18, 19]. Із наведеного можна зробити висновок, що правові стимули: (а) мають нормативне закріплення і (б) спрямовані на активізацію правомірної поведінки відповідних суб'єктів.

---

<sup>1</sup> Див.: [83] Мишинский М. Ю. Правовое регулирование налогового стимулирования инновационной деятельности в государствах – членах Европейского Союза: дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2006. С. 15.

<sup>2</sup> [55] Каринский С. С. Материальные и моральные стимулы к повышению производительности труда: моногр. Москва, 1966. 223 с.

<sup>3</sup> [21] Ведяхин В. М. Правовые стимулы: понятие, виды. *Правоведение*. 1992. № 1. С. 51.

<sup>4</sup> [84] Мироник С. В. Правовые стимулы в российском законодательстве: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. Ростов- на -Дону, 1997. 167 с.

Дещо по-іншому розкривають зміст аналізованого поняття категорії А. В. Малько й М. І. Матузов, наголошуючи на тому, що правовий стимул – правове спонукання до законослухняних діянь, яке створює сприятливий режим для задоволення власних інтересів суб'єкта. На переконання науковців, правові стимули характеризуються відповідними ознаками, а саме:

- вони пов'язані зі сприятливими умовами для реалізації інтересів особи, оскільки виражаються в обіцянках надання цінностей, а іноді й у скасуванні чи зниженні їх обсягу;

- свідчать про розширення обсягу можливостей, свободи тому, що формами правових стимулів виступають суб'єктивні права, пільги, заохочення і т. ін.;

- виражають позитивну правову мотивацію в діяльності індивіда;

- припускають збільшення його позитивної активності;

- спрямовані на впорядковану зміну суспільних відносин, виконуючи функцію розвитку соціальних зв'язків<sup>1</sup> [82, с. 19].

Слід погодитися з тим, що правові стимули створюють сприятливі умови для суб'єктів відповідних правовідносин. Наприклад, стимули у сфері податково-правового регулювання пом'якшують або спрощують виконання обов'язків зобов'язаних суб'єктів – платників податків.

Навряд чи логічним можна вважати віднесення суб'єктивних прав до окремого виду правових стимулів, оскільки ці права разом з юридичними обов'язками становлять підґрунтя правового статусу відповідних суб'єктів. Правові стимули можуть виражатись у формі суб'єктивного права, тобто закріплюватись у нормативно-правових актах як суб'єктивні права, проте мають зовсім інше змістовне навантаження. Так, податкові пільги є видом податково-правових стимулів, у той же час у п. 17.1. 4 ст. 17 Податковому кодексі України вони закріплюються як право платників податків.

---

<sup>1</sup> [82] Матузов Н. И., Малько А. В. Правовое стимулирование в условиях становления рыночных отношений. *Гос-во и право*. 1995. № 4. С. 19.



В. М. Ведяхін пропонує розкривати категорію «правові стимули» як правові норми, що заохочують розвиток важливих на даний момент для суспільства й держави суспільних відносин; як норми, що стимулюють як звичайну, так і підвищену правомірну діяльність людей і її результати [21, с. 51].<sup>1</sup> Запропоноване визначення вбачається конструктивним в частині того, що правові стимули дійсно впливають позитивно на поведінку суб'єктів відповідних правовідносин і застосовуються у сферах, які є найбільш актуальними у той чи інший проміжок часу. У той же час навряд чи можна вважати логічним твердження, що правовий стимул є правовою нормою. Зрозуміло, що той чи інший правовий стимул має нормативне закріплення, однак ототожнювати стимул із правовою нормою – явно хибний крок.

З точки зору О. В. Левіна, категорія «стимулювання у праві» може бути розглянута за вузького й широкого підходу. За вузького стимули розглядаються виключно як заохочення, а за широкого – як синтетичний спосіб впливу, що поєднує в собі засоби як заохочення, так і примусу<sup>2</sup> [75, с. 13]. При застосуванні широкого підходу до правових стимулів відносять різні за цільовим спрямуванням засоби. Застосування заохочень, а також інших правових стимулів має на меті створення умов, за яких суб'єкти будуть заінтересовані у добровільному, своєчасному й повному виконанні обов'язків, які покладено на них у відповідних правовідносинах. Ведучи мову про стимули в податковому праві (зокрема, про такий їх вид, як податкові пільги), зазначимо, що вони надаються державою платникам податків з метою забезпечення: а) розвитку пріоритетних галузей економіки; б) насичення дохідних частин бюджетів різних рівнів; в) балансу приватних і публічних інтересів у податкових відносинах. Крім того, правові стимули повинні сприяти прозорій і відкритій діяльності платників податків.

---

<sup>1</sup> [21] Ведяхин В. М. Правовые стимулы: понятие, виды. *Правоведение*. 1992. № 1. С. 51.

<sup>2</sup> [75] Левин О. В. Стимулирование в праве: теоретические и практические аспекты: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. Саранск, 2006. С. 13.

Засоби державного примусу, безумовно, сприяють виконанню податкового обов'язку зобов'язаними суб'єктами. У той же час принциповою відмінністю правових стимулів від примусових заходів є саме ознака примусовості, а також наявність каральної функції. До того ж різняться підстави й цілі застосування стимулів і заходів примусу. З огляду на це вважаємо більш аргументованим підхід, за якого до правових стимулів відносять лише позитивні способи впливу на поведінку суб'єктів. Слушною в цьому контексті вбачається думка Н. В. Дев'ятих, яка зазначає, що основне призначення фінансово-правових стимулів полягає не у тому, щоб попередити можливість вчинення фінансових правопорушень, а в тому, аби викликати мотивацію, спрямовану на посилення правової поведінки суб'єктів фінансового права<sup>1</sup> [34, с. 168].

Розкриваючи зміст категорії «податкове стимулювання», О. В. Пономарьов зазначає, що це самостійне правове явище, за допомогою якого відбувається досягнення балансу публічного і приватного інтересів у податкових правовідносинах. При цьому необхідною умовою досягнення такого балансу є добросовісність платника податків, яка виявляється в розумній, перспективній та доцільній податковій оптимізації<sup>2</sup> [114, с. 9, 10]. Ми погоджуємося з тим, що податково-правові стимули забезпечують досягнення балансу інтересів платників податків і держави. Добросовісність платників також має вагомe значення для забезпечення такого балансу. У той же час навряд чи визначення добросовісності, запропоноване науковцем, є конструктивним.

Перш за все необхідно підкреслити, що законодавство не містить легальної дефініції вказаної категорії, як і критеріїв, що її характеризують. Як указує А. А. Пилипенко, зазначена категорія об'єктивно не може мати нормативного закріплення, чіткого, одностайного й максимально зрозумілого

---

<sup>1</sup> [34] Дев'ятих Н. В. Финансово-правовой стимул: понятие, виды. *Бизнес в законе*. 2010. № 1. С. 168.

<sup>2</sup> [114] Пономарев А. В. Правовые стимулы в налоговом праве Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. Москва, 2012. С. 9, 10.

змісту без прив'язки до поведінки суб'єкта в конкретній життєвій ситуації<sup>1</sup> [104, с. 27]. Дійсно, при вирішенні податкових спорів конструкція «добросовісність платника податків» має оціночний характер. Разом із тим, аналізуючи норми чинного податкового законодавства України, можемо зробити висновок, що йдеться про правильне обчислення сум податку чи збору, своєчасність сплати відповідного платежу до відповідного бюджету й подання податкової звітності, в тому числі і про суми податкових пільг, які отримує відповідний суб'єкт господарювання. Отже, податково-правові стимули мають мотивувати платників податків до активної позитивної поведінки в податкових правовідносинах, зокрема, до добросовісного виконання податкового обов'язку в широкому розумінні.

На нашу думку, для посилення балансу інтересів між уповноваженими та зобов'язаними суб'єктами податкових правовідносин, а також для заохочення добросовісних платників податків доцільно закріпити у Податковому кодексі України додаткові стимули для таких платників. Зокрема, йдеться про встановлення додаткових податкових пільг, звільнення від сплати того чи іншого податку на певний строк або ж повернення частини сплаченого податку чи збору.

Такий підхід з одного боку, забезпечить реалізацію принципу рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації (в цьому контексті йдеться про заборону застосування індивідуального підходу до застосування норм чинного податкового законодавства, що визначають підстави, порядок та умови застосування пільг з податків і зборів), а з іншого – сприятиме забезпеченню балансу інтересів держави і платника податків та підвищенню ефективності виконання податкового обов'язку платниками податків.

Дискусійним, на нашу думку, є визначення податково-правових стимулів, запропоноване С. В. Мірошник. Учена трактує стимули в

---

<sup>1</sup> [104] Пилипенко А. А. Категория «добросовестность» в налогово-правовой сфере: научные и прикладные подходы. *Фин. право*, 2012. № 5. С. 27.

податковому праві як складне правове явище, що становить собою особливий спосіб взаємозв'язку норм права, які регулюють здійснення податкового контролю, надання податкових пільг, і норм, які закріплюють науково обґрунтований податковий тягар, і створюють правовий режим, що спонукає до активної позитивної діяльності в інтересах індивіда, суспільства й держави<sup>1</sup> [84, с. 17]. На наше переконання, віднесення до правових стимулів податкового контролю не є логічним, оскільки він спрямований на забезпечення додержання платниками податків податкового й іншого законодавства, а також на виявлення, ліквідацію й попередження податкових правопорушень. Податковий контроль не створює жодних позитивних умов для платників податків. Крім того, потребує уточнення твердження дослідниці щодо проявів взаємозв'язку «норм права, що регулюють здійснення податкового контролю, надання податкових пільг, і норм, які закріплюють науково обґрунтований податковий тягар».

Вважаємо конструктивними міркування Н. М. Лайченкової, яка зазначає, що сенс застосування стимулів у податкових відносинах полягає у здатності держави зацікавити платника займатися діяльністю, корисною для всього суспільства й, відповідно, для нього також. За допомогою податкових стимулів держава спонукає суб'єктів господарювання реалізовувати ті варіанти поведінки, які задовольняють суспільні потреби<sup>2</sup> [72, с. 4]. При цьому до податкових стимулів учена відносить податкові пільги, податкові імунітети, податкові заохочення<sup>3</sup> [72, с. 24]. Виокремлюючи ці види податкових стимулів, дослідниця не зазначає, що становлять собою правові заохочення і як вони виражаються в податковому праві.

На переконання М. В. Ушатова, стимул у податковому праві – це правове явище, що становить собою спосіб впливу на платника податків з метою

---

<sup>1</sup> [84] Мирошник С. В. Правовые стимулы в российском законодательстве: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. Ростов- на -Дону, 1997. С. 17.

<sup>2</sup> [72] Лайченкова Н. Н. Стимулы в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Саратов, 2007. С. 4

<sup>3</sup> [72] Там само. С. 24.

спонукання до правомірних дій як у сфері оподаткування, так і в інших сферах життєдіяльності – економічній, виробничій, інвестиційній, соціальній та ін.)<sup>1</sup> [167, с. 189]. З нашого погляду, необхідно акцентувати увагу на тому, що застосування податкових стимулів позитивно впливає на розвиток не лише податкових правовідносин, а й інших сфер життєдіяльності суспільства, оскільки за допомогою податкових стимулів в державі відбувається зростання економіки і значущих галузей її промисловості.

О. Г. Станкевич не зупиняється на тлумаченні поняття «стимули в податковому праві», однак виділяє їх ознаки. Отже, такі стимули: а) пов'язані зі сприятливими умовами для реалізації інтересів платників податків; б) інформують платника про розширення обсягу його можливостей у податкових відносинах та економіці; в) виражають позитивну правову мотивацію, яка сприяє збільшенню позитивної активності платника в економічних відносинах; г) спрямовані на впорядковану зміну податкових відносин, створення заінтересованості платника, коли він сприймає суспільні інтереси як власні<sup>2</sup> [153]. Погодимося з ученою стосовно того, що правові стимули в податковому регулюванні можуть застосовуватися в різних формах. На підставі аналізу податкового законодавства України можемо констатувати, що стимули в податковому праві застосовуються у виді податкових пільг, а також шляхом формування спеціальних правових режимів, за допомогою яких відбувається стимулювання позитивної активності платників податків. Ідеться, зокрема, про спеціальний режим оподаткування, обліку та звітності.

На думку М. О. Горовцової, принциповою відмінністю правових стимулів є природа їх виникнення. Учена вказує, що правові стимули не просто виникають, а встановлюються обміркованим рішенням законодавця, набувають меж, чітко окреслених правовою нормою, інформує суб'єкта про бажану з його боку поведінку, а також про ті додаткові блага, які він у

---

<sup>1</sup> [167] Ушатов М. В. Стимулы в налоговом праве: понятие и признаки. *Пробл.совр.науки и образования*. 2016. № 1 (43). С. 189.

<sup>2</sup> [153] Станкевич О. Г. Правовые стимулы в налоговом праве. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/81663727.pdf> (дата звернення: 20.10.2018).

підсумку отримає [29, с. 15].<sup>1</sup> Дослідниця розглядає податкові стимули як окремий вид правових стимулів і наводить їх особливості, а саме:

(а) вони існують в особливій сфері – сфері податкових правовідносин, відмінною характеристикою яких є відсутність в особи можливості відмовитися від участі в таких відносинах;

(б) мають акцесорний (додатковий) характер щодо основних відносин з приводу оподаткування й не можуть існувати поза ними;

(в) виражаються зовні як норма законодавства про податки і збори або їх сукупності, що підкреслює їх вольовий характер як правового інструмента реалізації політики держави;

(г) позитивна санкція їх норми, яка закріплює податковий стимул, може бути економічною або організаційно-юридичною, надавати платникові податків можливість зменшити суму податкового платежу чи використати спрощений порядок його нарахування і сплати, відповідно;

(д) можуть бути як універсальними, так і індивідуальними (поширюватися на певну групу платників податків або ж бути персоніфікованими);

(е) їх реалізація передбачає активну ініціативну поведінку суб'єкта податкового стимулювання й не може втілюватись у такій формі, як дотримання (стриманість від реалізації заборонених дій) та ін. [29, с. 21 – 22 ].<sup>2</sup>

Не всі з наведених характеристик податково-правових стимулів нам вбачаються конструктивними, зокрема, міркування вченої стосовно того, що податковим відносинам як сфері застосування правових стимулів властива така риса, як відсутність в особи можливості відмовитися від участі в таких відносинах, явно є хибним. При вивченні особливостей податкових правовідносин ми достатньо детально зупинялися на цьому, тому не будемо

---

<sup>1</sup> [29] Горовцова М. А. Правовые аспекты налогового стимулирования малого предпринимательства в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2014. С. 15.

<sup>2</sup> [29] Горовцова М. А. Правовые аспекты налогового стимулирования малого предпринимательства в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2014. С. 21-22.

повторюватись. Зазначимо лише, що, незважаючи на імперативність податкових відносин, існують випадки, коли платник податків, як зобов'язаний суб'єкт указаних відносин, може ініціювати їх виникнення.

Що ж стосується поширення податково-правових стимулів на певну групу платників податків чи їх персоніфікованого характеру, вважаємо нелогічним вести мову про їх індивідуалізованість, оскільки це призведе до дискримінації платників, що є неприпустимим. Стимули в податковому регулюванні поширюються на відповідні категорії платників, які відповідають законодавчо встановленим вимогам. Також дискусійним є твердження М. О. Горовцової про додатковий характер щодо основних відносин з приводу оподаткування, адже податкові відносини не поділяються на основні й додаткові. Мабуть, слід акцентувати увагу на першочерговості і пріоритетності обов'язку платника зі сплати податків і зборів. Але не слід забувати й про те, що всі інші обов'язки платників, а також інших суб'єктів податкових відносин спрямовані на безперешкодну, своєчасну й повну реалізацію вищезгаданого обов'язку. Це дозволяє стверджувати про наявність комплексного підходу в податковому регулюванні, де податкові стимули теж виступають засобом, за допомогою якого, активізується, так би мовити, надходження грошових коштів від платників до держави.

Д. М. Рева, виокремлюючи специфічні ознаки податкового стимулювання, зосереджує увагу на таких його рисах:

- податкове стимулювання здійснюється у формі податкових відносин;
- його об'єктом виступають відносини, які визнані державою важливими для соціально-економічного розвитку і які зв'язку із цим потребують активізації поведінки платника податків, який одночасно виступає й учасником цих відносин;
- податкове стимулювання має непрямий характер;
- воно може бути як майновим, так і немайновим. При цьому його майновий характер обумовлений тим, що традиційно податкові правовідносини, в рамках яких відбувається засноване на податково-правовій

нормі відчуження приватним суб'єктом у грошовій формі певної частки його власності на користь формування державної власності, розглядалися як майнові. При реалізації платниками обов'язків з обчислення податків, податкової звітності, створення належних умов для проведення податкового контролю та інших умов, які безпосередньо не регулюють надходження коштів від платників податків до відповідних централізованих фондів у формі податкових платежів, а забезпечують належну реалізацію, власне, податкового обов'язку, майновий елемент фактично витісняється немайновим;

- податкове стимулювання забезпечує необхідний результат як у довгостроковій, так і в короткостроковій перспективі;

- його метою може бути здійснення звичайної (трудової діяльності), так і підвищеної правомірної діяльності платника (інвестиційної діяльності);

- стимулювання інтересів платників здійснюється певними правовими засобами<sup>1</sup> [135, с. 74, 75].

До таких засобів правового стимулювання вчена відносить (а) спеціальний податковий режим, (б) усунення подвійного оподаткування, (в) податкову пільгу, (г) перенесення встановленого податковим законодавством строку сплати податку та збору або його частини на більш пізній строк<sup>2</sup> [135, с. 75]. Зупинімося далі на цьому детальніше.

По-перше, зазначимо, що податкові правовідносини є сферою, а не формою застосування податково-правових стимулів. Ці стимули використовуються в податкових відносинах, що виникають між державою (в особі відповідних органів державної влади) і платниками податків з приводу акумулювання податків і зборів (обов'язкових платежів) до Державного й місцевих бюджетів, і урегульовані вони нормами податкового права.

По-друге, навряд чи можна підтримати наведену вище позицію науковця стосовно мети застосування податкових стимулів. Так, Д. М. Рева

---

<sup>1</sup> [135] Рева Д. М. Актуальні питання податкового стимулювання. *Право та інновації*. 2015. № 3 (11). С. 74, 75.

<sup>2</sup> [135] Там само. С. 75.



наголошує, що така мета може полягати у здійсненні як звичайної (трудової), так і підвищеної правомірної діяльності платника (інвестиційної). Але ж мета податкового стимулювання не залежить від того, якою є діяльність – «звичайною» чи «підвищеною». Вона виражається в необхідності: а) забезпечення відкритої і прозорої діяльності різноманітних суб'єктів господарювання; б) добровільного, своєчасного й повного виконання останніми податкових обов'язків, зокрема, обов'язку зі сплати податків, оскільки за рахунок коштів від сплати податків і зборів формується лівова частина бюджетних доходів; в) досягнення балансу інтересів зобов'язаної і владної сторони в податкових правовідносинах.

По-третє, сучасна правова доктрина дійсно не містить одностайного підходу до визначення засобів податкового стимулювання. Однак аналіз положень Податкового кодексу України дозволяє зробити висновок про нелогічність віднесення до податкових стимулів перенесення встановленого податковим законодавством строку сплати податку чи збору або його частини на більш пізній термін. Це зумовлено тим, що відповідно до п. 2 ст. 32 Податкового кодексу України, зміна строку сплати податку здійснюється у таких 2-х формах, як відстрочка й розстрочка.

Не зупиняючись детально на розгляді процедури застосування зазначених форм зміни строків сплати податків, зазначимо лише, що при цьому перенесення зазначених термінів сплати податкових платежів тягне за собою обов'язкову сплату відсотків за кожен 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 і зборів, платник набуває додаткового обов'язку зі сплати відсотків за користування таким перенесенням строків. З нашого погляду, при наданні платникам певних правових стимулів держава заінтересована у створенні сприятливих умов для

виконання ними податкових обов'язків з метою насичення бюджетів грошовими коштами, необхідними для реалізації завдань і функцій органами державної влади й органами місцевого самоврядування, без покладення на платників додаткових обтяжень у виді відсотків і пені.

Отже, податково-правові стимули – це правові засоби, встановлені податковим законодавством, за допомогою яких відбувається створення сприятливих умов для платників податків, що полягають у зміні обсягів податкового обов'язку останніх чи у спрощенні процедури його реалізації.

Податково-правові стимули мають такі ознаки:

- вони застосовуються виключно в податкових правовідносинах;
- мають нормативне закріплення в податковому законодавстві;
- спрямовані на активізацію правомірної поведінки зобов'язаних суб'єктів податкових відносин, яка полягає в добросовісному й добровільному виконанні ними податкового обов'язку (в широкому розумінні);
- створюють сприятливі умови для платників податків;
- метою їх застосування є: (а) насичення дохідних частин бюджетів, (б) розвиток пріоритетних галузей економіки, (в) забезпечення балансу приватних і публічних інтересів у податкових відносинах.

Окрім визначення сутності й ознак податково-правових стимулів у податковому праві, вбачається за доцільне більш детально зупинитися на з'ясуванні їх функцій. Зважаючи на те, що стимули податково-правові є різновидом правових стимулів, можемо стверджувати, що їм притаманні функції правових, проте з відповідним відбиттям галузевої специфіки тієї сфери, в якій вони використовуються. Так, О. В. Левін пропонує виділяти 2 функції стимулів в праві: (а) оціночну, за якої в суб'єкта складається враження про соціальну цінність правового стимулу, про позитивну перспективу в майбутньому, і (б) активізуючи, коли на підставі оцінювання правового

стимулу формується активна правова поведінка<sup>1</sup> [75, с. 17]. На переконання О. В. Пономарьова, характерною ознакою й основною функцією стимулів у податковому праві як багатоаспектного правового явища є стимулювання правомірної поведінки суб'єктів податкових правовідносин<sup>2</sup> [114, с. 9]. Погоджуємося із твердженнями цих науковців стосовно того, що за допомогою стимулів відбувається активна мотивація суб'єкта конкретних правовідносин до правомірної поведінки.

Доволі конструктивним вбачається виокремлення функцій податкових стимулів, запропоноване Н. М. Лайченковою, яка переконує: «Функції податкових стимулів слід розглядати як напрямки правового впливу на процеси, які відбуваються у сфері податкових правовідносин, обумовлені потребою розвитку податкової системи і держави в цілому з метою підвищення соціальної активності платників податків, досягнення здійснення ними соціально корисної діяльності засобами, які виключають державний примус»<sup>3</sup> [72, с. 33]. За такого підходу дослідниця зупиняється на виокремленні нижченаведених функцій, а саме:

а) мотиваційної, що полягає у впливі, який здійснює нормативна податкова інформація на внутрішній світ людини – на її інтереси, цілі, мотиви, волю тощо;

б) виховної, яка реалізується у вихованні в індивіда почуття поваги до закону, до підвищення авторитету права, у пропаганді останнього. Право чинить виховний вплив на поведінку суб'єктів через окремі норми, інститути й механізми, виступаючи при цьому самостійним фактором духовного життя суспільства;

в) гарантуючої, за якої податкові стимули забезпечують реалізацію прав та обов'язків не лише у сфері оподаткування, створюючи умови, які не тільки

---

<sup>1</sup> [75] Левин О. В. Стимулирование в праве: теоретические и практические аспекты: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. Саранск, 2006. С. 17.

<sup>2</sup> [114] Пономарев А. В. Правовые стимулы в налоговом праве Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. Москва, 2012. 23 с.

<sup>3</sup> [72] Лайченкова Н. Н. Стимулы в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Саратов, 2007. С. 33.

роблять права громадян та організацій реальними, а й служать надійними факторами таких прав;

г) комунікативної, реалізація якої пов'язана з доведенням до відома заінтересованих осіб необхідних відомостей (у формі правової інформації), з фактом володіння якими пов'язується як реалізація їх законних інтересів, так і притягнення їх до юридичної відповідальності у випадку правопорушення;

д) функції соціального контролю, що полягає в забезпеченні соціально значущої поведінки особи, та в її оцінці<sup>1</sup> [72, с. 34–39].

Не всі із запропонованих функцій, з нашої точки зору, дійсно притаманні податково-правовим стимулам. Так, навряд чи можна погодитися з тим, що податкові стимули «забезпечують реалізацію прав та обов'язків не лише у сфері оподаткування», а й виконують гарантуючу функцію. Ми вже акцентували увагу на тому, що досліджувані стимули закріплюються в законодавстві як права платників податків. Але ж механізми, гарантуючі реалізацію й захист відповідних прав, установлюються теж податковим законодавством, проте мають зовсім вони іншу правову природу. Також нелогічно відносити до функцій стимулів у податковому регулюванні функцію соціального контролю. Це пояснюється передовсім необхідністю з'ясувати, що ж становить собою соціальний контроль, оскільки існує чимало підходів до його трактування. Наприклад, Т. Парсонс розглядав соціальний контроль як процес, за допомогою якого через накладення санкцій чиниться протидія девіантній поведінці й підтримується соціальна стабільність<sup>2</sup> [11, с. 160]. За такого підходу податкові стимули апріорі не можуть виконувати функцію соціального контролю, оскільки вони не пов'язані з накладенням санкцій і з протидією протиправній поведінці. По-іншому тлумачать соціальний контроль О. М. Супрунова й О. В. Ковальчук, визначаючи його як процес і соціальний механізм спостереження з метою забезпечення функціонування

---

<sup>1</sup> [72] Лайченкова Н. Н. Стимулы в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Саратов, 2007. С. 34–39.

<sup>2</sup> [11] Бергер П. Л. Приглашение в социологию: Гуманистическая перспектива: моногр. Москва: Аспект Пресс, 2006. 168 с.

соціальної системи згідно з прийнятими нормами, а також підтримання соціально прийнятних зразків поведінки<sup>1</sup> [154]. Проте, знов-таки, навряд чи податкові стимули є механізмом спостереження й забезпечення «прийнятних зразків поведінки» суб'єктів податкових відносин.

Викликає певний сумнів і доцільність виокремлення комунікативної функції податкових стимулів. Указані стимули незалежно від їх виду (податкові пільги, спеціальний режим оподаткування та ін.) не пов'язані з доведенням правової інформації до відома заінтересованих осіб. Більше того, постає питання, які саме особи мають інтерес в отриманні правової інформації, з фактом володіння якою пов'язується реалізація законних інтересів чи притягнення осіб-правопорушників до відповідальності. Більш виваженими вбачаються міркування О. М. Лебедевої, яка пропонує виокремлювати інформаційну функцію стимулів, стверджуючи, що інформаційна функція полягає в доведенні до відома громадян, які ще не вступили у правостимулюючі відносини, про ту поведінку, яка заохочується і стимулюється, а також про її правові наслідки<sup>2</sup> [74, с. 41]. Отже, інформаційна функція податкових стимулів полягає в ознайомленні суб'єктів податкових відносин із діяльністю, яка заохочується державою податковим стимулюванням, з тим, які саме стимули надаються нею відповідним суб'єктам господарювання й у чому полягають позитивні для платника наслідки їх застосування.

Синтезуючи доктринальні розробки щодо порушеного питання констатуємо, що до функцій податково-правових стимулів належать: (а) мотиваційна – заохочення суб'єктів до добровільного й добросовісного виконання податкового обов'язку; (б) підтримуюча – зменшення податкового навантаження на платників податків; (в) інформаційна – ознайомлення

---

<sup>1</sup> Див.: [154] Супрунова О. Н., Ковальчук О. В. Субъекты и объекты социального контроля как элемента социального управления. URL: <https://www.scienceforum.ru/2016/pdf/21436.pdf> (дата звернення: 03.02.2019).

<sup>2</sup> [74] Лебедева Е. Н. Механизм правового стимулирования социально-активного поведения (проблемы теории и практики): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. Саратов, 2002. С. 41.

суб'єктів податкових відносин з діяльністю, яка заохочується державою податковим стимулюванням, з тим, які саме стимули вона надає відповідним суб'єктам господарювання й у чому полягають позитивні наслідки застосування цих стимулів для платника податків.

### **1.3. Принципи податкового стимулювання**

У сучасній доктрині права (в тому числі й фінансового) все більшої актуальності набувають питання, що стосується принципів правового регулювання відповідних відносин. Поряд із цим зазначимо, що законодавче закріплення принципів будь-якої галузі права або певної її частини (підгалузі, інституту тощо) зовсім не гарантує їх беззаперечну практичну реалізацію на практиці. Утім, законодавче визначення й закріплення відповідних принципів є тим фактором, який підвищує вірогідність їх правозастосування.

У науці усталеним є підхід, за якого принципи розглядаються як основні ідеї, положення, так би мовити, фундамент, на якому ґрунтується система права в цілому, а також відповідні галузеві блоки. Зокрема, вони лежать в основі регламентування суспільних відносин, певним чином фіксують і визначають ідеалістичні та/або базові концепти, закладені для впорядкування правовідносин. Окрім того, з урахуванням зазначених принципів можна окреслити тенденції розвитку таких відносин. Вищевказані твердження цілком прийнятні і для податково-правового регулювання.

Показово, що в податковій сфері принципи завжди знаходили своє визначення в законодавстві України. Раніше, до прийняття Податкового кодексу України, вони містились у Законі України «Про систему оподаткування» [133]<sup>1</sup>, а з 2011 р. вони розміщені в наведеному кодифікованому акті. У той же час слід підкреслити, що підхід до їх трактування суттєво різниться. Так, у ст. 3 цього Закону йшлося про принципи побудови і призначення системи оподаткування. Наразі ж у нормах

---

<sup>1</sup> [133] Про систему оподаткування: Закон України від 25 черв. 1991 р. № 1251-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/1251-12> (дата звернення: 10.12.2018).

Податкового кодексу України закріплені основні засади податкового законодавства України. Фактично увага акцентується на схожих, але все ж таки не тотожних за змістовим наповненням явищах.

Відповідно до ст. 4 Податкового кодексу України принципами, на яких ґрунтується податкове законодавство є: а) загальність оподаткування; б) рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; в) невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; г) презумпція правомірності рішень платника податку; д) фіскальна достатність; е) соціальна справедливість; є) економічність оподаткування; ж) нейтральність оподаткування; з) стабільність; й) рівномірність і зручність сплати; і) єдиний підхід до встановлення податків та зборів. Зважаючи на те, що податково-правові стимули знаходять безпосереднє закріплення в податковому законодавстві, можемо стверджувати, що певною мірою вони поширюються й на податкове стимулювання.

Одним із принципів, які заслуговують окремої уваги в контексті податкового стимулювання, є принцип соціальної справедливості. Так, Р. А. Джабраїлов відзначає, що цей принцип визнано одним із ключових, фундаментом для формування й розвитку правової держави <sup>1</sup> [33, с. 76]. З урахуванням цього, в конституціях більшості країн світу можна знайти вказівку на значення принципу справедливості в регулюванні різних сфер суспільного життя. І держава Україна в цьому сенсі не є винятком. Дійсно, слід погодитися з науковцем, що вказаний принцип міститься в різних законодавчих актах. На підставі аналізу конституційних приписів можемо зробити висновок, що терміном «справедливість» оперують, коли йдеться про побудову бюджетної системи України на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і

---

<sup>1</sup> [33] Джабраїлов Р. А. Принцип справедливості як основа трансформації економіко-правової системи держави. Вісн. НАН України. 2017. URL: [ftp://ftp.nas.gov.ua/akademperiodyka/Downloads/Visnyk\\_NANU/downloads/2017/PDF\\_Visn\\_7-2017/Visn\\_7-2017+11\\_Dzhabrailov.pdf](ftp://ftp.nas.gov.ua/akademperiodyka/Downloads/Visnyk_NANU/downloads/2017/PDF_Visn_7-2017/Visn_7-2017+11_Dzhabrailov.pdf). С. 76.

територіальними громадами (ч. 1 ст. 95 Конституції України). Знов-таки справедливість розглядається в контексті однієї із засад побудови бюджетної системи держави.

Поряд із цим зазначимо, що розглядуваний термін є багатоаспектним і не має чіткого визначення у правовому розумінні. Загалом же справедливість розглядається як: 1) правильне, об'єктивне, неупереджене ставлення до кого-, чого-небудь; 2) як те, що відповідає морально-етичним і правовим нормам. Погоджуємося з міркуваннями І. І. Кучерова, що категорія «справедливість» як складне, універсальне явище, виступає загальним критерієм цінностей. На переконання Н. К. Шаптала, зміст розглядуваної категорії буде різнитися залежно від низки суб'єктивних та об'єктивних уявлень про нього [178, с. 60]<sup>1</sup>. До таких дослідниця пропонує відносити: економічний і політичний устрій держави, соціальний статус суб'єкта, політичні, релігійні і світоглядні переконання. Безумовно, наведені чинники суттєво впливають на формування уявлень про зміст справедливості у праві. Крім того, ведучи про неї мову, доцільно зосередити увагу й на відповідному, так би мовити, галузевому забарвленні цього терміна. Суспільними відносинами, які є предметом правового регулювання відповідної галузі права, можна пояснити власний підхід до тлумачення розглядуваного поняття.

У регулюванні відносин оподаткування принцип соціальної справедливості полягає в тому, що установлення податків і зборів має бути відповідно до платоспроможності платників податків (п. 4.1.6. ст. 4 Податкового кодексу України). Науковці вже підкреслювали, що до прийняття Податкового кодексу України зміст цього принципу мав інший вигляд. Так, у зазначеному вище Законі України соціальна справедливість у податкових відносинах розглядалася як забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян та

---

<sup>1</sup> Див.: [178] Шаптала Н. К. Співвідношення принципів рівності та соціальної справедливості в податково-правовому регулюванні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2012. С. 60.



застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи<sup>1</sup> [133]. Як бачимо, наведені законодавчі приписи суттєво різняться. Сучасний підхід до трактування вказаного принципу вбачається більш конструктивним. По-перше, закладено прогресивний підхід до оподаткування. Навряд чи в податковому законодавстві доцільно вести мову про «забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення», як це було раніше, оскільки надання такої підтримки передбачено й урегульовано іншими законодавчими актами. А для підтримки вказаних верств населення держава передбачає надання відповідних соціальних виплат і пільг. Більше того, потрібно враховувати, що податкове регулювання спрямовано на насичення дохідної частини бюджетів різних рівнів бюджетної системи. За рахунок коштів, акумульованих у бюджетах, відбувається фінансування різних потреб, у тому числі й соціальних. Проте зосереджувати увагу виключно на соціальному забезпеченні малозабезпечених верств населення за рахунок коштів від сплати податків і зборів, є недоцільним.

К. О. Гетьман теж наголошує, що сучасна редакція цього принципу має більш виважений і логічний вигляд. Учена слушно зазначає, що на підставі цієї редакції можна зробити висновок про намагання сформулювати зв'язок між об'єктивністю у встановленні податків і зборів, що ґрунтується на платоспроможності платників, і надходженнями коштів від них до бюджету. Дослідниця наводить іншу аргументацію, вказуючи, що класичний податок – це нецільовий платіж, пов'язувати який безпосередньо з витрачанням коштів, зібраних на рівні Держбюджету України або місцевих бюджетів, навряд чи доречно [27].<sup>2</sup> Наведене твердження ми не можемо безапеляційно підтримати. З нашого погляду, вчена поєднує в цій аргументації різнопорядкові й несумісні між собою явища. Дійсно, податок є нецільовим платежем й прослідкувати

---

<sup>1</sup> [133] Про систему оподаткування: Закон України від 25 черв. 1991 р. № 1251-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/1251-12> (дата звернення: 10.12.2018).

<sup>2</sup> [27] Гетьман К. О. Принципи оподаткування як засоби реалізації фіскальної функції податку. 2015. URL: <http://oaji.net/articles/2016/3229-1459929810.pdf> (дата звернення: 05.12. 2018).

напрямки використання коштів від сплати податків і зборів не можливо. Проте складно погодитися із тим, що такий нецільовий платіж не повинен пов'язуватися з коштами, акумульованими в бюджеті, оскільки податки, незважаючи на свій нецільовий характер, є одним з видів доходів бюджетів (незалежно від їх рівня), які на відповідних етапах виконання бюджету використовуються на фінансування певних потреб.

О. Р. Барін обстоює позицію, згідно з якою зміст принципу соціальної справедливості, закріплений у ст. 4 Податкового кодексу України, потребує коригувань. Він наголошує, що це має бути принцип податкової соціальної справедливості, що повинен розкриватись у такий спосіб: «установлення податків і зборів відповідно до податкоспроможності платників податків, яка вираховується через прожитковий мінімум, середню заробітну плату, мінімальну заробітну плату, для забезпечення всім мінімального й соціально гарантованого рівня й якості життя» [9, с. 164]<sup>1</sup>.

На запропоновані зміни до Податкового кодексу України маємо відреагувати критично, оскільки: (1) залишається нерозкритим, що автор вкладає в такі категорії, як «соціально-гарантований рівень життя», «якість життя» тощо; (2) навряд чи варто розвивати думку про те, що «соціально-гарантований рівень та якість життя» має забезпечуватись саме виключно за рахунок оподаткування. Як видиться, висловлена позиція є хибною. Ми погоджуємося із тим, що безпосереднім завданням держави є створення та підтримка вказаних умов для життя, проте це неможливо забезпечити лише за допомогою справедливого оподаткування. Ми детально не будемо зупинятися на дослідженні способів та шляхів виконання функцій та завдань держави, оскільки це питання не є предметом нашого дослідження. Однак, ще раз підкреслимо, що вести мову про забезпечення соціально-гарантованого рівня та якості життя за допомогою встановлення принципу податкової соціальної справедливості не є логічним.

---

<sup>1</sup> [9] Барін О. Р. Принцип справедливості як один з основоположних принципів оподаткування. *Порівняльно-аналітичне право*. 2015. № 5. С. 164.

На переконання Є. Г. Белікова, податково-правові відносини за своєю суттю є соціально орієнтованими. Науковець наголошує на тому, що формування податкової політики має ґрунтуватися на чітко сформованих пріоритетах, які випливають з конституційних принципів, перш за все принципу соціальної держави [10, с. 170]<sup>1</sup>. Важко сперечатися з тим, що податкова політика, як діяльність держави з приводу встановлення, й організації справляння податків до бюджетів різних рівнів, а також правового регулювання сфери оподаткування в цілому, має бути соціально орієнтованою. Це зумовлено тим, що за ст. 1 Основного Закону Україна є суверенна й незалежна, демократична, соціальна, правова держава.

На перший погляд доволі складно уявити, яким чином податкова політика орієнтована на суспільство. Однак до соціально орієнтованого оподаткування можна віднести:

(1) справедливий розподіл державою податкового тягаря на населення й бізнес;

(2) стимулювання суб'єктів до відповідальної, а значить і соціально орієнтованої поведінки;

(3) підвищення заінтересованості суб'єктів в активній творчій діяльності, яка призводить до соціальної стабільності і сприяє зростанню добробуту всього суспільства;

(4) урахування у приписах податкового законодавства низки соціальних чинників. З огляду на викладене, констатуємо, що податкові стимули також є тим чинником, який по-перше, підтримує платників податків як зобов'язаних учасників податкових правовідносин, по-друге, чинить позитивний вплив на розвиток економіки держави в цілому. Вважаємо, що стимули в податковому праві є дієвими важелями для реалізації загальноправового принципу заохочення й обмеження, а також соціально-економічної рівноправності платників податків. Крім того, як уже наголошувалося, наявність таких

---

<sup>1</sup> [10] Беликов Е. Г. Финансовое право и его институты: принципы социальной эффективности: моногр. Москва: Юрлитинформ, 2016. С. 170.

стимулів свідчить про підтримку державою за допомогою податково-правових механізмів певних видів діяльності й категорій суб'єктів оподаткування.

Принцип справедливості оподаткування А. В. Дьомін називає «принципом усіх принципів», бо саме від нього походять усі інші, в тому числі й соціальної справедливості, через які розкривається їх зміст [36, с. 56]<sup>1</sup>. За такого підходу досліджуваний принцип оподаткування виступає важливим орієнтиром для подальшого розвитку податкового права та його основних засад. Не вдаючися до детального аналізу місця й ролі принципу справедливості оподаткування, Я. В. Поліщук пропонує розкривати його зміст через відповідні складники, а саме:

- а) недопустимість дискримінації платників податків і зборів;
- б) сплата однакових податків усіма платниками, що мають однакові об'єкти оподаткування;
- в) сплата платниками, які мають однорідні об'єкти оподаткування, але різні податкові бази, відповідних податків, які диференціюються залежно від податкової бази;
- г) фактична здатність цих суб'єктів до сплати податків; г) пропорційність розміру податків;
- д) законодавче забезпечення загальності й передбачення можливості встановлення диференційованого (прогресивного) оподаткування;
- е) можливість використання державою спеціальних правових механізмів для соціально незахищених категорій платників податків [112, с. 5]<sup>2</sup>.

Наведене вважаємо логічним і заслуговуючим на підтримку. До міркувань, висловлених Я. В. Поліщук, додамо, що принцип соціальної справедливості в регулюванні податкових відносин виявляється в тому числі й через застосування податкових стимулів. Зокрема, йдеться про надання

---

<sup>1</sup> [36] Демин А. В. К вопросу об общих принципах налогообложения. 2002. № 4. С. 56.

<sup>2</sup> [112] Поліщук Я. В. Ставка податків і зборів: правова природа та класифікація: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2018. С. 5.

різних податкових пільг (виключення з об'єкта оподаткування, зниження податкових ставок, звільнення від сплати податків і зборів тощо) платникам податків; встановлення спеціального режиму оподаткування, що визначають особливий порядок оподаткування певних суб'єктів господарювання й передбачають спрощене справляння податків, ведення обліку та звітності (наразі йдеться про єдиний податок). Окрім цього, варто відзначити й передбачену диференціацію податкових ставок за кожним окремим податком і збором, закріпленим у складі податкової системи держави. Такий підхід теж дозволяє позитивно впливати на суб'єктів господарювання, заохочувати їх до провадження тих видів діяльності, які на відповідному етапі розвитку конкретної держави й суспільства сприяють розквіту національної економіки, чим формують умови для підвищення рівня життя населення.

Показово, що принцип рівності платників перед законом передбачає забезпечення однакового підходу до всіх суб'єктів оподаткування незалежно від соціальної, расової, національної, й релігійної належності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження їх капіталу (4.1.2 ст. 4 Податкового кодексу України). Цей принцип є похідним від загальноправової засади рівності, однак має певні особливості, зумовлені, знов-таки, предметом податково-правового регулювання. Схоже міркує й П. К. Дунаєв указуючи, що регулювання податкових відносин має ґрунтуватися на конституційному принципі рівності. Саме такий підхід передбачає закріплення в законодавстві правових гарантій покладення на рівних суб'єктів рівнозначного податкового тягаря <sup>1</sup> [44]. Дійсно, конституційні приписи служать підґрунтям, фундаментом для формування податкового законодавства й певним чином намічають вектор перспективного розвитку таких правовідносин.

---

<sup>1</sup> [44] Дунаєв П. К. Принципы налогового права в практике Конституционного Суда РФ. *Налоговые споры: теория и практика*. 2006. № 12. URL: <https://www.lawmix.ru/bux/75683> (дата звернення: 25.11.2018)

Указана засада оподаткування міститься не лише у вітчизняному податковому законодавстві. Наприклад, у Податковому кодексі Російської Федерації встановлено, що податки і збори не можуть мати дискримінаційний характер й по-різному застосовуватися, з огляду на соціальні, расові, національні, релігійні та інші подібні критерії. Не допускається встановлення диференційованих ставок податків і зборів, податкових пільг залежно від форми власності, громадянства фізичних осіб або місця походження капіталу [93, ч. 2 ст. 3].<sup>1</sup> При цьому Конституційний Суд РФ, інтерпретуючи принцип рівності в податковій сфері, забороняє встановлення додаткових, а також підвищених ставок податків залежно від форми власності, організаційно-правової форми підприємницької діяльності, місцезнаходження платника податків та інших підстав, що мають дискримінаційний характер [122].<sup>2</sup> Тлумачення вказаного принципу викладене в іншій постанові Конституційного Суду РФ, в якій наголошується на тому, що податки не можуть мати необґрунтовані й несправедливі відмінності в межах однієї й тієї ж категорії платників податків [121].<sup>3</sup>

Податковий кодекс Республіки Беларусь теж містить положення про оподаткування з визнанням всезагальності й рівності<sup>4</sup> [90]. У п. 3.1 ст. 3 Податкового кодексу Республіки Азербайджан закріплено дещо інший підхід: «Законодавство про податки ґрунтується на всезагальності, рівності і справедливості оподаткування»<sup>5</sup> [91]. Наведене ще раз свідчить про взаємообумовленість та зв'язок вказаних засад оподаткування.

---

<sup>1</sup> [93] Ч. 2 ст. 3 Налогового кодекса Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/d03926665abaf79635a902fe666ce607ad1cda60/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/d03926665abaf79635a902fe666ce607ad1cda60/)(дата звернення 21.11.2018).

<sup>2</sup> [122] Постановление Конституционного Суда РФ от 23 декабря 1999 г. N. 18-П. *СЗ РФ*. 17.01.2000. № 3. Ст. 353.

<sup>3</sup> [121] Постановление Конституционного Суда РФ от 13 марта 2008 года N 5-П. *СЗ РФ*. 24.03.2008. № 212. Ст. 1183

<sup>4</sup> [90] Налоговый кодекс Республики Беларусь (общая часть) от 19 декаб. 2002 г. N 166-3. URL: <http://www.nalog.gov.by/ru/article2/> (дата звернення 01.11.2018).

<sup>5</sup> [91] Налоговый кодекс Республики Азербайджан 11 июля 2000 г. № 905-IQ. URL: <http://www.taxes.gov.az> (дата звернення 11.11.2018).

При з'ясуванні сутності й особливостей реалізації принципів оподаткування, Н. К. Шаптала підкреслює, що недотримання принципу рівності якраз і призводить до порушення іншого принципу – справедливості оподаткування. Отже, докладно не зупиняючись на витоках принципу рівності як в податковому законодавстві України, так і в законодавстві інших країн, зазначимо, що він займає особливе місце серед засад оподаткування. Уже доволі тривалий час у податково-правовій доктрині сформувалась усталена позиція стосовно доцільності розгляду формальної й неформальної рівності. Ідеться про принцип формальної рівності платників податків і принцип рівного податкового тягаря. На підставі аналізу наукових праць, що стосуються характеристики рівності в оподаткуванні, позначимо, що:

– засада формальної рівності передбачає заборону дискримінації платників податків залежно від чинників: (1) економіко-правових, зокрема: а) організаційно-правової форми господарювання, б) форм власності, в) місцезнаходження капіталу; (2) особистісних чинників платника, що охоплюють соціальну, расову, національну, релігійну належність, громадянство фізичної особи. Фактично йдеться про заборону необґрунтованих проявів диференціації у правовому становищі різних категорій платників.

– Ведучи мову про рівність податкового тягаря (неформальну рівність платників податків), вважаємо доцільним знову певною мірою згадати податкове стимулювання. Так, у контексті неформальної рівності необхідно звернути увагу на закріплення податкових пільг поряд з диференціацією інших елементів правового механізму податку. Але не треба забувати про фактичний, реальний стан кожного конкретного платника податків і зборів, про можливість такого суб'єкта сплачувати їх. Отже, принцип рівності в 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.).

Доволі докладно аналізує досліджуваний принцип Н. К. Шаптала, на переконання якої розкривати принцип рівності доцільно через декілька складників, а саме: (а) забезпечення безпосередньої рівності всіх платників податків; (б) рівновага; (в) рівнонапруженість<sup>1</sup> [178, с. 163]. При цьому вказані складові вчена розглядає як «засіб зворотного впливу», оскільки рівновага є засобом упорядкування учасників податкових відносин (перш за все зобов'язаних), що забезпечує рівність у побудові сталих і виважених пропорцій у розвитку економіки. А ось рівнонапруженість, маючи системний характер, забезпечує засади: 1) законотворчого процесу у сфері оподаткування, 2) податкової системи як сукупності комплексно взаємопов'язаних і зумовлених один одним елементів, 3) узгодженість у закріпленні елементів правового механізму податку. З огляду на наведене можна відзначити ретельний підхід ученої до вивчення принципу рівності в оподаткуванні. У той же час, ми не можемо повною мірою підтримати її міркування щодо такого складника означеного принципу, як рівнонапруженість. На нашу думку, за своїм наповненням зміст указаної категорії є значно ширшим, аніж рівність у відносинах оподаткування, адже нею охоплено (а) особливості законотворчого процесу, (б) засади податкової системи, (в) правовий механізм податку.

З урахуванням викладеного, робимо висновок про нерозривний взаємозв'язок принципів рівності і справедливості у відносинах оподаткування, зокрема при закріпленні й реалізації податкових стимулів. При цьому такий зв'язок як раз і виявляється в можливості використання різноманітних правових режимів оподаткування, податкових пільг тощо для відповідних платників податків, які мають певні спільні характеристики. Разом із тим зазначимо, що навіть за такого підходу забезпечуються рівні умови й можливості подібних платників податків, чим унеможлиблюється необґрунтований суб'єктивізм щодо окремих суб'єктів оподаткування.

---

<sup>1</sup>[178] Шаптала Н. К. Співвідношення принципів рівності та соціальної справедливості в податково-правовому регулюванні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2012. С. 163.



Аналізуючи принцип соціальної справедливості в регулюванні відносин оподаткування, деякі фахівці наголошують на його прояві через вирішення таких питань: хто виступатиме платником податку і що саме буде об'єктом оподаткування. Спираючись на приписи чинного податкового законодавства України, позначимо декілька важливих, на нашу думку, моментів із цього приводу. По-перше, підкреслимо, що платник податків та об'єкт оподаткування є тими елементами правового механізму, без визначення й закріплення яких важко уявити функціонування вказаного платежу. По-друге, зауважимо, що зазвичай законодавець пов'язує надання податкових стимулів: (а) з відповідною категорією платника податків; (б) з діяльністю, яку провадить платник, і її значенням для подальшого розвитку національної економіки, промисловості й суспільства; (в) наявністю певних об'єктів оподаткування. Отже, визначення вищезгаданих елементів (кола платників і відповідних об'єктів оподаткування, з якими пов'язується надання стимулів у податковій сфері) є своєрідним проявом соціальної справедливості в оподаткуванні.

Як пише Д. А. Смирнов, поруч із загальністю й рівністю, до принципу соціальної справедливості оподаткування необхідно віднести і прогресивність<sup>1</sup> [150, с. 264 – 265]. Правник міркує так: спосіб (характер) оподаткування, який застосовується для оподаткування, теж виступає важливим складником соціальної справедливості. При цьому особливу увагу науковець акцентує на оподаткуванні доходів та / або майна платника, вказуючи, що залежно від того, прогресивний чи пропорційний підхід оподаткування обирає держава, різнитиметься й рівень справедливості останнього.

Такий підхід був застосований також І. І. Янжулом, який підкреслює, що прогресивне оподаткування більшою мірою відповідає принципу рівності

---

<sup>1</sup> [150] Смирнов Д. А. Принципы современного российского налогового права: моногр. / под ред. Н. И. Химичевой. Москва: Юрлитинформ, 2009. С. 264 – 265.

[184, с. 510–513]<sup>1</sup>. Відзначаючи нетотожність понять «рівномірне оподаткування» і «пропорційне оподаткування», вчений стверджує, що саме прогресивний метод оподаткування відповідає вимозі рівномірності. Знаходить конструктивним прогресивний метод оподаткування й А. А. Ісаєв, вказуючи, що застосування пропорційного методу в реальних умовах порушує справедливість в оподаткуванні, оскільки громадяни мають нерівну податкоспроможність, яка, навпаки, збільшується або зменшується залежно від зміни їх доходу. Таким чином, заможні класи більше зобов'язані своїм майновим становищем державі, а значить, збільшення їх доходів повинно спричинити за собою і збільшення державних доходів<sup>2</sup> [с. 409].

І. Н. Повод виділяє 2 аспекти принципу справедливості оподаткування. Перший полягає в забезпеченні вигоди платника податків, згідно з яким держава має повертати частину сплачених суб'єктом податків у виді різних виплат з бюджетів, спрямованих на фінансування освіти, охорони здоров'я тощо. Другий підхід полягає в урахуванні платоспроможності платника податків (принципу платоспроможності). На думку науковця, перший підхід передбачає взаємозв'язок податків з доходами бюджетів, другий же такого зв'язку не передбачає. Із загальним висновком погодитися не можемо, оскільки кошти від сплати податків і зборів є вагомим складником доходів бюджетів (ст. 9 Бюджетного кодексу України), а зв'язок між податковим й бюджетним регулюванням існує незалежно від того, який підхід обрано до розгляду принципу справедливості оподаткування.

Зазначені вище підходи до справедливості оподаткування зустрічаються й в англійському законодавстві: це горизонтальна й вертикальна справедливість. В основу горизонтальної справедливості покладено ідею, що за рівних обставин платники повинні платити рівну суму податку. Концепція вертикальної справедливості виходить із твердження, що за різних обставин

---

<sup>1</sup> [184] Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах: моногр. Москва: Статут, 2002. С. 510-513.

<sup>2</sup> [53] Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов. Финансы и налоги: очерки теории и политики: моногр. Москва: Статут, 2004. С. 409.

платники повинні платити пропорційно різні суми податку. Як указує У. Девіс, горизонтальна справедливість заснована на ідеї, що особи з рівним рівнем доходу повинні оподатковуватися на одному рівні. Саме вона була покладена в основу організації прибуткового оподаткування у Великобританії. Відповідний підхід може бути обґрунтовано необхідністю врахування можливостей платника зі сплати податку, а також принципом рівності перед законом. Цілком слушним вважаємо твердження вченого стосовно того, що важливими аспектами справедливості оподаткування є ясність податкового законодавства (платник податків повинен заздалегідь розуміти, яку суму від зобов'язаний сплачувати), а також постійний і універсальний характер контролю за сплатою податку та його примусового стягнення<sup>1</sup> [193, с. 6 – 8]. На нашу думку, якість, точність і простота податкового законодавства для всіх учасників податкових відносин є також важливими факторами реалізації принципів податкового регулювання, у тому числі і при податковому стимулюванні.

Проаналізувавши низку підходів науковців до розгляду принципу справедливості в оподаткуванні, маємо наголосити, що вказана категорія є відносною й може змінювати своє змістове наповнення залежно від таких чинників, призначення держави, її завдання й функції. Як вказував А. А. Ісаєв, не слід забувати про історичний розвиток культури і зміну соціально-економічних умов, зумовлену таким розвитком. З нашого погляду, принцип соціальної справедливості в податково-правовому регулюванні нерозривно пов'язаний із застосуванням податкових стимулів і реалізується шляхом: а) надання різних податкових пільг платникам податків (виключення з об'єкта оподаткування, заниження податкових ставок, звільнення від сплати податків та зборів тощо); б) установлення спеціального режиму оподаткування, що визначає особливий порядок оподаткування певних суб'єктів господарювання й передбачає спрощене справляння податків, ведення обліку і звітності (наразі

---

<sup>1</sup> [193] Moti G., Williams D. Davies: Principles of Tax Law. P. 6-8.

йдеться про єдиний податок). Варто відзначити також і передбачену диференціацію податкових ставок за кожним окремим податком і збором, закріпленим у складі податкової системи держави.

Не слід забувати про необхідність забезпечення балансу інтересів у відносинах оподаткування між податковими органами, які є уповноваженими учасниками таких відносин (діють від імені і в інтересах держави й обстоюють публічні інтереси, що передбачає максимальне надходження грошових коштів до бюджетів різних рівнів), та платниками податків, які є зобов'язаними суб'єктами (представляють приватні, власні інтереси, намагаються мінімізувати податковий тиск за допомогою, наприклад, податкового планування). Застосування податкових стимулів, як вбачається, має на меті забезпечення балансу інтересів указаних суб'єктів, яка матиме також і соціальний ефект.

Як указує А. Ю. Ільїн, недотримання інтересів публічних і приватних, відокремлення фіскальних інтересів держави й фінансових інтересів платників податків призводить до конфліктності податкових правовідносин [22, с. 68].<sup>1</sup> Учений слушно зосереджує увагу на тому, що податково-правові конфлікти неминучі при: (а) неспівпадінні публічних і приватних інтересів у сфері оподаткування, (б) відхиленні від їх балансу в податковій політиці держави, (в) відсутності ідеологічної підготовки для проведення податкових реформ, (г) нелегальності податково-правового регулювання, (д) відсутності підтримки різних соціально-економічних груп [22, с. 69].<sup>2</sup> Дійсно, наявність переважання інтересів будь-якого суб'єкта у податковому регулюванні (держави чи платників податків) не лише порушує всі засади взаємодії вказаних суб'єктів, а й загострюватиме їх протистояння; як наслідок – жоден із заявлених інтересів не буде втіленим у життя. Аби податкові інтереси зобов'язаних учасників податкових правовідносин відповідали суспільним інтересам (які

---

<sup>1</sup> [22] Взаимосогласительные процедуры при разрешении налоговых споров в судебном порядке: моногр. / отв. ред. А. Ю. Ильин. Москва: ООО «Перспектив», 2017. С. 68.

<sup>2</sup> [22] Взаимосогласительные процедуры при разрешении налоговых споров в судебном порядке: моногр. / отв. ред. А. Ю. Ильин. Москва: ООО «Перспектив», 2017. С. 69.

виступають складниками публічних інтересів), слід забезпечити достатній і якісний вплив на діяльність цих учасників і зробити вигідним і рентабельним дотримання інтересу публічного носіями приватного.

Показово, що на важливості досягнення балансу публічних і приватних інтересів у царині оподаткування акцентовано увагу й Конституційним Судом РФ, який зазначив: незважаючи на те, що обов'язок сплачувати законно встановлені податки і збори має публічно-правовий, а не приватноправовий характер, при регулюванні податкових відносин потрібен баланс приватних і публічних інтересів як цінностей, що захищаються конституційно. При цьому слід дотримуватись як принципу співмірності певних обмежень, так і переслідуваних публічних цілей [120].<sup>1</sup>

На необхідність дотримання балансу публічних і приватних інтересів наголошує й Європейський суд з прав людини (далі – ЄСПЛ). Так, існує низка його рішень, які тією чи іншою мірою торкалися питання порушення принципу балансу публічних і приватних інтересів (приміром, «Інтерсплав проти України», «Булвес проти Болгарії» та ін.) [190, 187].<sup>2</sup> Однак мають місце і рішення ЄСПЛ, у яких, навпаки, підкреслюється дотримання аналізованого нами принципу. Зокрема, у справі «Свенська Менеджментгруппен проти Швеції» розглядалося питання про правомірність введення державою нового податкового платежу, що підлягає сплаті корпоративними утвореннями, а також підвищення ставки (на 0,2 – 0,5%) соціальних внесків до пенсійного фонду в межах нової соціально-економічної політики, спрямованої на стимулювання соціального захисту населення і створення спеціальних страхових фондів для працюючих осіб [195].<sup>3</sup> Заявник стверджував, що запровадження нового податку й підвищення ставок за соціальними внесками

---

<sup>1</sup> [120] Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14 июля 2005 г. N 9-П. *СЗ РФ*. 25.07.2005. № 30 (ч. II). Ст. 3200.

<sup>2</sup> [190, 187] *Intersplav v. Ukraine* (Application No. 803/02). *Judgment of 9 January 2007*. *E.C.H.R.* URL: <http://hudoc.echr.coe.int/> (Last accessed: 17.11.2018); *Bulves AD v. Bulgaria* (Application No. 3991/03). *Judgment of 22 January 2009*. *E.C.H.R.* URL: <http://hudoc.echr.coe.int/> (Last accessed: 15.11.2018).

<sup>3</sup> [195] *Svenska Managementgruppen AB v Sweden* (Application No. 11036/84). *Decision of the Commission of 2 December 1985*. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/> (Last accessed: 07.10.2018).

порушують право власності, оскільки спрямовані на захист інтересів вузького кола осіб. Проте, розглянувши по суті цю скаргу, Комісія ЄСПЛ визнала скаргу необґрунтованою, оскільки не було порушення ст. 1 Протоколу 1. У зазначеному випадку Комісія виходила з нижченаведеного.

По-перше, Швеція керувалася широким розсудом в регулюванні внутрішньої соціально-економічної політики. Визначення ж інтересів, на захист яких спрямована остання, не входить до повноважень Комісії, а є дискреційним повноваженням держави. По-друге, підвищення податкових платежів у Швеції було вкрай незначним і в сукупності серйозно не вплинуло на фінансове становище заявника. Таким чином, баланс приватних і публічних інтересів було дотримано, оскільки на платника податку не покладено надмірного тягара, який не відповідав би публічній меті [195].<sup>1</sup>

З огляду на це, зроблено висновок, що зміст принципу балансу публічних і приватних інтересів спрямований на одночасну реалізацію цілей держави (йдеться про наповнення державної казни й виконання завдань, окреслених як пріоритетні і спрямованих на всебічний розвиток держави) і на створення сприятливих умов для платників, яких спонукатимуть до свідомої поведінки в податкових відносинах. Як бачимо, прослідковується взаємний двосторонній зв'язок між державою і платниками податків, який полягає не лише в обстоюванні власних інтересів кожної зі сторін правовідносин, а й у намаганні втілити в життя інтереси протилежного суб'єкта. Так, держава повинна створити максимально зручні й сприятливі умови для розвитку певного виду діяльності платників податків і забезпечити прості, чіткі й оптимальні механізми оподаткування, а кореспондуючим обов'язком платників є дотримання приписів податкового законодавства: (а) своєчасне виконання податкового обов'язку, (б) сплата податків і зборів у повному обсязі, (в) подання достовірних відомостей у податковій звітності тощо. Зрозуміло, що наведена модель побудови є ідеальною, а на практиці відносини

---

<sup>1</sup> [195] Svenska Managementgruppen AB v Sweden (Application No. 11036/84). *Decision of the Commission of 2 December 1985*. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/> (Last accessed: 07.10.2018).

між платниками податків і державою в особі контролюючих органів побудовані дещо інакше. Однак, з нашого погляду, податкові стимули – це один зі шляхів, за допомогою яких держава забезпечує рівновагу між приватними й публічними інтересами.

Ще одним принципом податкового законодавства України, який, на нашу думку, заслуговує окремої уваги, є принцип стабільності. Згідно з Податковим кодексом України (п. 4.1.9 ст. 4) його суть полягає в забороні внесення змін до будь-яких елементів податків і зборів пізніше як за 6 місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила і ставки. Податки і збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року. З огляду на викладене вказаний принцип поширюється й на відносини, пов'язані із застосуванням податкових стимулів.

На переконання М. П. Кучерявенка, ведучи мову про принцип стабільності в податковому регулюванні, слід виокремлювати 2 рівні стабільності – для платників податків, які звикають до встановлених податкових важелів, для контролюючих органів, у яких передбачаються чіткі механізми обліку, контролю, форми відповідної документації тощо [69, с. 63].<sup>1</sup>

Запропонований підхід вважаємо логічним. Дійсно, завдяки стабільності у податковому регулюванні учасники відносин мають можливість комплексно і змістовно підійти до їх організації й участі в них. При цьому підкреслимо, що платники, як зобов'язані учасники податкових правовідносин, застосовують указаний принцип по-своєму. Ідеться про те, що вони обирають найбільш оптимальний для себе варіант оподаткування із законодавчо встановлених, а також здійснюють планування своєї діяльності на перспективу. Контролюючі органи ж передбачають найкращий варіант адміністрування податків і зборів.

Досліджує розглядуваний принцип й С. Г. Пепеляєв, зазначаючи, що платник має точно знати не лише про умови справляння того чи іншого

---

<sup>1</sup> [69] Кучерявенко М. П. Основи податкового права: навч. посіб. Харків, 2001. С. 63.

податку, а й бути впевненим у тому, що вони залишаться незмінними протягом відповідного періоду. А ось невизначеність виховує недовіру до держави і є серйозною перешкодою для розвитку виробництва й підвищення добробуту громадян [99, с. 18].<sup>1</sup> Такий підхід є цілком логічним і заслуговує на підтримку, в Україні, на жаль, принцип стабільності порушується доволі часто. Яскравим прикладом цьому є прийняття Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [124]<sup>1</sup>. Зазначеним нормативно-правовим актом було суттєво змінено податкову систему шляхом скорочення кількості податків і зборів удвічі. На перший погляд вищевказаний акт мав би забезпечити покращання умов ведення бізнесу в Україні з одночасним підвищенням показників держави в міжнародних рейтингах, а також підвищення ефективності використання ресурсів її економіки. Оскільки ж аналізований Закон набрав чинності з 1 січ. 2015 р. (через 3 дні з моменту прийняття, а не за 6 місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила), він спричинив чимало ускладнень у сфері податкового регулювання з боку як владних суб'єктів, так і зобов'язаних.

Розглядуваним Законом було введено транспортний податок, справляння якого через деякий час визнано незаконним. У постанові Верховного Суду (далі – ВС) від 07 березня 2018 р., № 806/622/16 [119]<sup>3</sup> підкреслено, що принцип стабільності виступає спеціальною засадою податкового законодавства, яка спрямована на конкретизацію одного з аспектів принципу правової визначеності – вимоги розумної стабільності права, яка зумовлює потребу незмінності правових приписів протягом певного часу. Наведена позиція ВС щодо незаконності встановлення транспортного

---

<sup>1</sup> [99] Пепеляев С. Г. Основы налогового права: учеб. пособ. Москва: ФБК-ПРЕСС, 2000. С. 18.

<sup>2</sup> [124]<sup>1</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28 груд. 2014 р. № 71-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19> (дата звернення: 16.12.2018).

<sup>3</sup> [119] Постановление Верховного Суда от 07.03.2018 г. по делу № 806/622/16, административное производство № к/9901/28120/18 (извлечение). URL: <https://nalipra.in.ua/novuj-verhovnyj-sud-vernul-princip-stabilnosti-v-praktiku-nalogooblozhenija/> (дата звернення: 13.11.2018).



податку підтверджується й іншою постановою позначеного органу [118].<sup>1</sup> Судді наголошують на необхідності дотримання принципу стабільності в податкових правовідносинах. При цьому слід враховувати, що транспортний податок належить до місцевих платежів, щодо яких законодавчо встановлені певні особливості.

Викладений підхід ВС, на нашу думку, є конструктивним, адже за Податковим кодексом України місцеві податки і збори мають встановлюватися відповідними рішеннями місцевих рад, які обов'язково установлюють єдиний податок і податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю). Згідно з п. 12.3 ст. 12 вищевказаного акта сільські, селищні, міські ради в межах своїх повноважень приймають рішення про місцеві податки і збори. Отже, податок на майно, зокрема, в частині транспортного податку, є безумовним обов'язком місцевої ради і повинен бути виконаний шляхом прийняття відповідного рішення.

Рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування місцевих податків та зборів або змін (плановий період). В іншому разі норми такого рішення застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом [108, п. 12.3.4 ст. 12].<sup>2</sup> З наведеної норми закону випливає, що період, у якому прийнято відповідне рішення не є плановим.

Більше того, такий підхід законодавця тягне за собою порушення положень не лише національного законодавства, а й міжнародно-правових актів, зокрема, рішень ЄСПЛ (наприклад, рішення «Єрков проти України» (заява №39766/05)) [136]<sup>3</sup>. Не вдаючись до детального розгляду цього

---

<sup>1</sup> [118] Постанова Верховного Суду від 18 січ. 2018 р. <https://taxlink.ua/ua/court/postanova-verkhovnoho-sudu-vid-19-01-2018-u-spravi-804-1241-17/> (дата звернення: 12.10.2018).

<sup>2</sup> [108] П. 12.3.4 ст. 12 Податкового кодексу України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4528> (дата звернення: 15.11.2018).

<sup>3</sup> [136] Рішення Європейського суду з прав людини «Єрков проти України» від 07 лип. 2011 р. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/SOO00264?an=2> (дата звернення: 28.11.2018).

документа, відзначимо, що Суд дійшов до висновку, що порушено вже згадувану за текстом ст. 1 Першого протоколу до Конвенції, якщо органи держаної влади віддали перевагу найменш сприятливому тлумаченню національного законодавства, що призвело до накладення на заявника додаткових зобов'язань зі сплати податку. Отже, принцип стабільності виступає необхідною умовою для гармонійного розвитку податкових правовідносин у сучасному суспільстві.

На нашу думку, 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. Такий підхід дозволить стабілізувати податкові правовідносини. З одного боку, платник податків буде впевнений у незмінності податкового законодавства протягом відносно тривалого строку, з іншого – це дозволить сформувати більш якісну правозастосовчу практику, якість актів податкового законодавства.

Принцип рівномірності і зручності сплати, закріплений п. 4.1.10 ст. 4 Податкового кодексу України, передбачає визначення строків сплати податків і зборів, з огляду на потребу забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками [108].<sup>1</sup> Як слушно переконує К. О. Гетьман, цей принцип стосується не лише зручного встановлення строків сплати податків і зборів, а взагалі зручності у визначенні всіх елементів податкового механізму, в раціональній організації й законодавчому забезпеченні всіх процедур реалізації податкового обов'язку [27].<sup>2</sup> Розвиваючи наведений тезис, учена зазначає, що законодавець пов'язує в цьому принципі дуже важливу проблему своєчасності справляння і сплати податків і зборів зі здійсненням витрат бюджету. Як надходження до бюджету,

---

<sup>1</sup> [108] Податковий кодекс України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4528> (дата звернення: 15.11.2018).

<sup>2</sup> [27] Гетьман К. О. Принципи оподаткування як засоби реалізації фіскальної функції податку. 2015. URL: <http://oaji.net/articles/2016/3229-1459929810.pdf> (дата звернення: 05.12. 2018).

так і бюджетні витрати розтягнуті впродовж бюджетного періоду. При цьому це не означає, що річний показник податкового обов'язку чи бюджетних витрат має бути виконаний в один момент. Ідеться про відповідно й об'єктивно обґрунтовану етапність. Збіг моменту надходження податку з моментом використання коштів від нього якраз і характеризує цей принцип. При цьому, однією з головних підстав здійснення цього законодавець вбачає саме у зручності сплати податків та зборів платниками [27].<sup>1</sup> Наведена точка зору в цілому заслуговує на підтримку, оскільки податкові надходження, як і бюджетні видатки, характеризуються, з одного боку, певною періодичністю, з другого – постійністю. Такий підхід зумовлено дуалістичним характером бюджетних видатків. Зокрема, йдеться про те, що виконання державою й органами місцевого самоврядування функцій і завдань вимагає безперебійного, регулярного і повсякденного фінансування, однак законодавчо встановлений чіткий період, у якому акумулюються всі бюджетні доходи (в тому числі й податкові) і здійснюються видатки – це і є бюджетний період. Крім того, слід пам'ятати і про обмежену темпоральну дію закону або рішення про бюджет [164, с. 10].<sup>2</sup> Проте ми вважаємо, що це лише один з можливих аспектів розгляду принципу рівномірності і зручності сплати податків і зборів.

Вищевказана засада має й інше смислове навантаження. Наразі згідно з положеннями чинного законодавства для платників податків встановлено альтернативну форму подання податкової звітності (у паперовому вигляді безпосередньо до податкового органу або в електронній формі). За такого підходу принцип рівномірності і зручності сплати є організаційно-технічним, оскільки передбачає так би мовити, механічне спрощення реалізації податкового обов'язку за допомогою електронного кабінету платника

---

<sup>1</sup> [27] Гетьман К. О. Принципи оподаткування як засоби реалізації фіскальної функції податку. 2015. URL: <http://oaji.net/articles/2016/3229-1459929810.pdf> (дата звернення: 05.12. 2018).

<sup>2</sup> [164] Токарева К. О. Структура бюджету: фінансово-правовий аналіз: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2016. С. 10.

податків. Для підтвердження запропонованої позиції зазначимо, що на сучасному етапі електронний кабінет платника передбачає:

- а) доступ у режимі он-лайн до інформації з реєстрів ДФС;
- б) електронне листування з контролюючими органами;
- в) доступ до особистої інформації (реєстраційні й облікові дані, індивідуальний календар, дані інтегрованої картки);
- г) подання звітності;
- д) сплата податків (для фізичних осіб);
- е) отримання відомостей про суми отриманих доходів та утриманих податків;
- є) сервіси систем електронного адміністрування ПДВ та електронного адміністрування реалізації пального;
- ж) надсилання запитів на отримання інформації, заяв на реєстрацію платником окремих податків, отримання витягів з реєстрів;
- з) реєстрація податкових накладних та/або розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних [46].<sup>1</sup>

Як вбачається, у розрізі податкового стимулювання саме завдяки закріпленню принципу рівномірності і зручності сплати платники податків мають право обирати ту систему оподаткування, яка в кожному конкретному випадку буде їм найбільш сприятливою. Інакше кажучи, платники податків самостійно обирають системи оподаткування, мають право вільного вибору груп на спрощеній системі оподаткування й, відповідно, різний спосіб сплати податків. При цьому необхідно враховувати й той факт, що, надаючи платникам відповідні стимули, держава вже орієнтована на створення правових механізмів, які на момент вступу відповідного суб'єкта у податкові відносини є більш вигідними, ніж для владної сторони зазначених відносин.

Таким чином, до принципів податкового стимулювання слід віднести:

- (1) баланс публічних та приватних інтересів; (2) соціальної справедливості; (3)

---

<sup>1</sup> [46] Електронний кабінет платника податків. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/prezentatsiyni-materiali/314965.html> (дата звернення: 24.12.2018).

рівності; (4) стабільності; (5) рівномірності й зручності сплати податків і зборів. Указані принципи перебувають у тісному взаємозв'язку, є взаємообумовленими і як наслідок – утворюють систему базових засад. При дотриманні зазначеної системи принципів гарантується, по-перше, максимальна реалізація функцій податково-правових стимулів, по-друге, досягається головна мета податкового регулювання в цілому.

## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

При розгляді питань, порушених у цьому розділі як актуальних, було зроблено певні попередні висновки:

Отримав аргументацію підхід, за якого при податковому стимулюванні держава перетворює податкові правові відносини на модель державно-приватного партнерства, за якої оптимально реалізуються як державні, так і приватні інтереси. Так, держава в особі відповідних суб'єктів створює умови, за яких у зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин спостерігається оптимізація податкового обов'язку, а платник податків з урахуванням цих обставин має всіляко прагнути до максимально повного і своєчасного виконання покладених на нього обов'язків.

З урахуванням сучасних тенденцій розвитку суспільних правовідносин, що є предметом фінансового права, останнє, як галузь права, включає в себе 2 підгалузі – бюджетне й податкове право. Саме між ними й існує нерозривний зв'язок, що полягає в регулюванні відносин, пов'язаних з надходженням грошових коштів від платників податків до бюджетів, й у фінансуванні видатків бюджету, визначених пріоритетними на відповідний бюджетний період у щорічних законах про Державний бюджет України або рішеннях про місцевий бюджет.

За загальним правилом банк не є учасником податкових правовідносин, а виступає лише своєрідним посередником при передачі коштів від платників податків до бюджетів. Таке посередництво зумовлено визначеною його статутом як основна діяльність, що має організаційний характер. Якщо кошти, сплачені відповідним платником надходять до бюджету несвоєчасно (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.

Діяльність учасників досліджуваних правовідносин (платників податків і контролюючих органів) не є об'єктом податкових правовідносин, оскільки саме у процесі такої діяльності означених суб'єктів реалізуються їх задекларовані права й обов'язки. Це свідчить про те, що діяльність платників податків і контролюючих органів, пов'язана з виконанням платниками свого податкового обов'язку (у широкому розумінні), зі здійсненням контролю за його реалізацією і з низкою інших функцій і завдань Державної фіскальної служби України, митних органів та інших суб'єктів, становить собою зміст податково-правових відносин.

Ідеальною ситуацією розвитку будь-яких правовідносин, у тому числі й податкових, слід вважати ту, коли задекларована «модель» останніх у приписах податкового законодавства реалізується всіма суб'єктами цих правовідносин. Ідеться про необхідність злиття юридичного й фактичного змісту податкових правовідносин. Проте на практиці нерідко мають місце випадки, коли учасники податкових правовідносин з об'єктивних чи суб'єктивних причин порушують відповідний порядок їх розвитку, а тому попередньо встановлений зміст правовідносин стає недосяжним. Це формує потребу в розмежуванні юридичного і фактичного змісту податкових правовідносин.

У податкових правовідносинах законні інтереси полягають у нижченаведеному: (1) вони виступають невід'ємним елементом змісту цих відносин поряд із суб'єктивними правами їх учасників; (2) вони притаманні як платникам податків, так і контролюючим органам, тобто певною мірою як характеризують податкові відносини в цілому, так і визначають своєрідність правового статусу суб'єктів (належать до їх правового статусу); (3) вони є пов'язаними із суб'єктивними правами, але не тотожні їм; (4) вони не мають відповідного законодавчого закріплення, тобто не відображені в об'єктивному праві (в тому числі в податковому); (5) мають динамічний характер, оскільки можуть змінюватися залежно від різноманітних чинників (наприклад, в кожній конкретній ситуації, в якій опинився суб'єкт правовідносин, – від його

правового становища у відповідний темпоральний період розвитку правовідносин, від волі суб'єкта тощо).

Суб'єктивне право, як елемент змісту податкових правовідносин, становить собою міру можливої поведінки суб'єктів останніх, встановленої приписами податкового законодавства України й забезпеченої обов'язками інших учасників цих правовідносин, і спрямованої на реалізацію публічного чи приватного інтересу (залежно від того, про суб'єктивні права якого учасника йдеться – уповноваженого чи зобов'язаного).

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

Відносити суб'єктивні права до окремого виду правових стимулів недоцільно, оскільки ці права разом з юридичними обов'язками становлять основу правового статусу відповідних суб'єктів. Правові стимули можуть виражатись у формі суб'єктивного права (закріплюватись у нормативно-правових актах як суб'єктивні права), проте вони мають зовсім інше змістовне навантаження. Так, податкові пільги є видом податково-правових стимулів. У той же час у Податковому кодексі України вони закріплюються як право платників податків (п. 17.1. 4 ст. 17 Податкового кодексу України).

При вирішенні податкових спорів юридична конструкція «добросовісність платника податків» має оціночний характер.



Проаналізувавши норми чинного податкового законодавства України, констатуємо, що йдеться про правильне обчислення сум податку чи збору, своєчасність сплати певного платежу до відповідного бюджету й подання податкової звітності, в тому числі і про суми податкових пільг, які отримує той чи інший суб'єкт господарювання. Податково-правові стимули мають мотивувати платників податків до активної позитивної поведінки в податкових правовідносинах, зокрема, до добросовісного виконання свого податкового обов'язку (в широкому розумінні).

Податково-правові стимули – це правові засоби, встановлені податковим законодавством, за допомогою яких створюються сприятливі умови для платників податків, що полягають у зміні податкового обов'язку платників або у спрощенні процедури його реалізації.

В оподаткуванні існує формальна та неформальна рівність платників податків. Засада формальної рівності передбачає заборону дискримінації платників залежно від: (1) економіко-правових чинників, зокрема, а) організаційно-правової форми господарювання; б) форм власності; в) місцезнаходження капіталу; (2) таких особистих факторів, як соціальна, расова, національна, релігійна належність платника, його громадянство. Йдеться фактично про заборону необґрунтованих проявів диференціації у правовому становищі різних категорій платників податків. Неформальна рівність платників при податковому стимулюванні виражається в закріпленні податкових пільг поряд з диференціацією інших елементів правового механізму податку. Разом із цим фактичний (реальний) стан кожного конкретного платника податків і зборів, його можливість сплачувати їх мають бути обов'язково враховані. Принцип рівності в податкових відносинах передбачає встановлення й нормативне закріплення різних умов оподаткування для різних суб'єктів господарювання. Проте такі суб'єкти повинні мати певну спільність (вид діяльності, яку здійснює платник податків, певні ознаки платника та ін.).

Окреслення в законодавстві кола платників податків, а також оподатковуваних ними відповідних об'єктів, 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 – це ті елементи правового механізму, без визначення й закріплення яких важко уявити, так би мовити, функціонування вказаного платежу; (б) надання податкових стимулів пов'язується, у свою чергу, з відповідною категорією платника податків, діяльністю, яку він провадить та зі значенням останньої для подальшого розвитку національної економіки, промисловості й суспільства, а також з наявністю певних об'єктів оподаткування.

Важливими аспектами справедливості оподаткування визнаються: (а) ясність податкового законодавства (платник податків заздалегідь має розуміти, яку суму податку він зобов'язаний сплачувати) і (б) постійність і універсальність контролю за сплатою податку та його примусовим стягненням. Якість, точність і простота податкового законодавства для всіх учасників податкових відносин – не менш важливі фактори реалізації принципів податкового регулювання, в тому числі і при податковому стимулюванні.

Податкові стимули – один зі способів, за допомогою яких держава забезпечує рівновагу між приватними й публічними інтересами. Держава повинна створити максимально зручні і сприятливі умови для розвитку певного виду діяльності платників податків і забезпечити зрозумілі, чіткі й оптимальні механізми оподаткування. Кореспондуючим обов'язком платників податків є дотримання приписів податкового законодавства: своєчасне виконання податкового обов'язку, сплата податків і зборів у повному обсязі, подання достовірних відомостей у податковій звітності тощо. Наведена модель побудови відносин між зазначеними їх учасниками хоча є ідеальною, на практиці відносини між платниками податків і державою в особі контролюючих органів мають дещо інший вигляд.

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 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.

Завдяки закріпленню принципу рівномірності і зручності сплати податків при податковому стимулюванні платники мають право обирати ту систему оподаткування, яка в кожному конкретному випадку є для них найбільш сприятливою: приміром, платники податків самостійно обирають системи оподаткування; мають право вільного вибору груп на спрощеній системі оподаткування й відповідно, різний спосіб сплати податків.

## РОЗДІЛ 2

### ВИДИ ПОДАТКОВО-ПРАВОВИХ СТИМУЛІВ

#### 2.1. Класифікація податково-правових стимулів

У попередніх параграфах дисертації ми зупинилися на розгляді категорії «податково-правові стимули» й на визначенні їх функцій і характерних для них ознак. Однак окрім цього постає питання класифікації стимулів у податковому регулюванні. С. В. Мірошник виокремлює такі підстави для класифікації правових стимулів, які поділяють їх: а) в залежності від суб'єкта, якого стимулюють – на індивідуальні та колективні; б) за характером позитивних санкцій – на абсолютні й відносні; в) за галузевою належністю – на стимули в конституційному, адміністративному, трудовому, фінансовому тощо; г) залежно від суб'єкта, який такі стимули надає, – на федеральні, регіональні й місцеві [85, с. 61].<sup>1</sup> Розглянемо наведені класифікаційні критерії в розрізі податково-правових стимулів.

По-перше, суб'єктами, до яких застосовуються такі стимули, є платники податків. Згідно зі ст. 15 Податкового кодексу України платниками податків є фізичні особи (резиденти й нерезиденти України), юридичні особи (резиденти й нерезиденти України), їх відокремлені підрозділи, які мають (одержують, передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), яка є об'єктом оподаткування згідно із цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків і зборів теж згідно із цим Кодексом [108].<sup>2</sup> Наведена норма дозволяє стверджувати, що стимули в податковому регулюванні можуть бути як індивідуальними, так і колективними, оскільки платники податків можуть бути одноосібними й колегіальними.

---

<sup>1</sup> [85] Мірошник С. В. Теория правового стимулирования : дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.01. Ростов-на-Дону, 2003. С. 61.

<sup>2</sup> [108] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4528> (дата звернення: 15.11.2018).

По-друге, виділяючи стимули абсолютні та відносні, за характером позитивних санкцій, С. В. Мірошник не розкриває, які саме стимули належать до зазначених видів й які відмінності між ними існують. З огляду на це доволі складно адаптувати вказану підставу для класифікації стимулів у податковому регулюванні.

По-третє, поділяючи правові стимули за галузевою належністю, вказаний підхід учена обґрунтовує. Дійсно, у відповідній галузі правового регулювання застосовуються різні засоби стимулювання, які різняться за своєю сутністю й видовим різноманіттям. При цьому такі засоби стимулювання переважно мають виключний характер, тобто можуть бути реалізовані лише в певній галузі і трансформуватися в інші не можуть.

По-четверте, залежно від суб'єкта, який такі стимули надає, податково-правові стимули поділяються на загальнодержавні й місцеві, що пов'язано безпосередньо із суб'єктом надання, а з також рівнем їх встановлення. Ідеться про те, що усі податки і збори в Україні поділяються теж на загальнодержавні й місцеві, при цьому встановлюються вони (й надаються) органами державної влади й органами місцевого самоврядування.

Крім того, стимули в податковому регулюванні за особливостями їх реалізації можна поділити на прямі й непрямі. До першого виду належать стимули, які платники податків у змозі обирати й застосовувати безпосередньо (податкові пільги, спеціальний податковий режим). Другий вид охоплює стимули, які можуть бути застосовані за певних умов і містити у своєму складі інші стимулюючі механізми для платників податків. Для таких стимулів характерною також є наявність відповідних додаткових обов'язків (податковий кредит й бюджетне відшкодування).

Із цього приводу М. І. Матузов підкреслює, що однією з підстав, за якої правові стимули поділяються на види, є елемент структури норми права. За цим критерієм науковець виділяє юридичний факт-стимул, суб'єктивне право,

законний інтерес, пільгу й заохочення [81, с. 231, 232].<sup>1</sup> Запропонована класифікація, на нашу думку, є суперечливою, оскільки в ній науковець об'єднує окремі елементи правового статусу й деякі правові стимули. У цій ситуації необхідно або навести аргументи, які дозволили б поєднати вказані правові явища, або ж відмовитися від неї. Більше того, відзначимо й те, що правознавець у наведеному поділі правових стимулів допускає невідповідність форми і змісту (ідеться безпосередньо про обраний для систематизації критерій і вказані види). Навряд чи логічним можна вважати позицію, відповідно до якої суб'єктивне право чи законний інтерес виступають елементом структури правової норми.

Аналізуючи питання, пов'язане з виокремленням видів податково-правових стимулів для суб'єктів малого підприємництва, М. О. Горовцова акцентує увагу на поділі стимулів за наступними критеріями:

- а) за функціями – на матеріальні, процесуальні й організаційно-юридичні;
- б) за місцем у податковій системі – на стимули, що отримали закріплення в межах загальної системи оподаткування, й на спеціальні податкові режими;
- в) за територією, на яку поширюється дія правового стимулу – на федеральні, регіональні й місцеві);
- г) за структурою податково-правової норми;
- д) залежно від тривалості існування суб'єкта підприємницької діяльності – на стимули, спрямовані на формування позитивної установки до початку здійснення підприємницької діяльності, і стимули, адресовані суб'єктам підприємництва, які вже пройшли початковий етап;
- е) за суб'єктами, які мають право на застосування податкового стимулу – на фізичних осіб та підприємців [29, с. 48 – 51].<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> [81] Матузов Н. И. Теория государства и права: учеб. Юристь, 2004. С. 231, 232.

<sup>2</sup> [29] Горовцова М. А. Правовые аспекты налогового стимулирования малого предпринимательства в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2014. С. 48 – 51.

Деякі з вищевказаних підстав для класифікації стимулів у податковому праві вже були нами прокоментовані, а тому зупинимося на розгляді інших позицій. Як вбачається, певні з них заслуговують на критичну оцінку, наприклад, поділ податково-правових стимулів за функціональною ознакою на матеріальні, процесуальні, організаційно-юридичні. Матеріальні податкові стимули спрямовані на зниження податкового тягаря шляхом установлення для відповідних платників податків звільнень, вирахувань, знижених податкових ставок тощо. З огляду на наведене можна констатувати, що до матеріальних стимулів М. О. Горвцова відносить різні види податкових пільг. На нашу думку, така позиція потребує додаткової аргументації.

Процесуальні податкові стимули мають на меті полегшення виконання податкового обов'язку. Фактично йдеться про спрощення нарахування і сплати податку. Організаційно-юридичні стимули передбачають «отримання гарантій стабільності правил оподаткування діяльності, яку здійснюють платники податків, і можуть з більшою впевненістю формувати напрямок власного розвитку» [29, с. 49].<sup>1</sup> До наведених стимулів дослідниця відносить установлення тимчасового мораторію на дію поправок до податкового законодавства, які погіршують становище платника податків [29, с. 49].<sup>2</sup> На наше переконання, в означеному випадку йдеться не про вид податкових стимулів, а про реалізацію одного з принципів податкового законодавства, який повинен дотримуватися й у відносинах податкового стимулювання, – принципу стабільності. Більш детально ми зупинимося на розгляді зазначеного принципу в наступному підрозділі цієї наукової роботи. Нам видиться більш логічним поділити податково-правові стимули за їх спрямуванням на ті, що: спрямовані на зменшення податкового навантаження, сприяють спрощенню виконання податкового обов'язку платниками податків, змішані.

---

<sup>1</sup> [29] Там само. С. 49.

<sup>2</sup> [29] Там само. С. 49.

Ще одним спірним критерієм для класифікації податкових стимулів є поділ їх за місцем у податковій системі на стимули, що отримали закріплення в межах загальної системи оподаткування і спеціальні податкові режими. Такий підхід не може бути нами підтриманий з огляду на наступне. По-перше, місце того чи іншого податкового стимулу в національній податковій системі з'ясувати вкрай важко, оскільки всі запропоновані державою стимули є рівнозначними й будь-яких переваг з боку нормо творця немає. По-друге, спеціальний податковий режим є одним з можливих стимулів у податковому праві й наразі відповідно до податкового законодавства України до таких режимів належить лише єдиний податок. Це свідчить про неможливість виділення в межах спеціального податкового режиму будь-яких інших правових стимулів.

Як уже зазначалось, залежно від тривалості існування суб'єкта підприємницької діяльності М. О. Горовцова поділяє стимули на 2 види – на спрямовані на формування позитивної установки до початку здійснення підприємницької діяльності, й на адресовані суб'єктам підприємництва, які вже пройшли початковий етап. По-перше, правницею не розяснюється, що таке «початковий етап», з проходженням якого суб'єкти підприємницької діяльності мають право на відповідні податкові стимули. По-друге, не вказується, які з існуючих податково-правових стимулів спрямовані на формування позитивної установки до початку здійснення підприємницької діяльності. З нашого погляду, запропонована вченою підстава для класифікації стимулів немає належного обґрунтування, оскільки: (а) податково-правові стимули застосовуються й можуть бути реалізовані лише за умови участі суб'єкта господарювання, у тому числі й суб'єкта підприємницької діяльності, у податкових правовідносинах, поза якими функціонування таких засобів неможливе; (б) система податкових стимулів, закріплена актами податкового законодавства, дійсно спрямована й на забезпечення формування у платників податків позитивної мотивації до розвитку відносин оподаткування (в тому



числі й у перспективі). У той же час указана функція притаманна всім стимулам у податково-правовому регулюванні.

На нашу думку, всі податково-правові стимули за темпоральним критерієм доцільно класифікувати на короткострокові й довгострокові. При цьому за позначеним критерієм будь-які з податкових стимулів можуть належати до тієї чи іншої групи, як і при розподілі стимулів на індивідуальні й колективні. Це залежить безпосередньо від платника податків, і від того, наскільки тривалими будь відносини оподаткування.

Синтезуючи наукові здобутки з приводу класифікації податково-правових стимулів, вважаємо логічним поділяти їх на певні види за такими критеріями, як-то:

- суб'єкт, якого стимулюють – на індивідуальні й колективні;
- темпоральна дія – на короткострокові й довгострокові;
- суб'єкт надання й рівень установлення – на загальнодержавні й місцеві;
- особливості реалізації – на прямі й непрямі;
- спрямування податково-правових стимулів – на ті, що спрямовані на: зменшення податкового навантаження, спрощення виконання податкового обов'язку, змішані.

Підкреслимо, що запропонована класифікація стимулів у податковому регулюванні є умовною й не претендує на остаточність. Проте, як вбачається, саме така класифікація податкових стимулів дозволяє розкрити їх своєрідність.

В умовах адаптації українського законодавства до правової бази Європейського Союзу особливої актуальності набуває вивчення досвіду зарубіжних держав щодо застосування стимулів у податковій галузі. Показово, що стимули які, застосовуються закордоном, не є, так би мовити, традиційними для податкової системи України й можемо констатувати, що вони є доволі поширеними. У цьому контексті наведемо слухну думку Г. В.

Петрової, яка стверджує, що використання податку для стимулювання економічних і соціальних процесів свідчить про посилення його регулюючої функції. Розвиток інститутів податкового права пов'язаний з постійними змінами регулюючої ролі оподаткування як інструменту державної політики забезпечення доходів бюджету й соціально-економічної стабілізації суспільства й виробництва [101, с. 69].<sup>1</sup>

Останнім часом у багатьох країнах світу особливою популярністю користується такий вид стимулів, як інвестиційний податковий кредит (далі – ПК). Слід звернути увагу на те, що означений засіб податкового стимулювання стосується переважно інноваційної й інвестиційної діяльності. Як вбачається, це зумовлено потребою залучення іноземного капіталу, пошуку додаткових способів фінансування виробництва й необхідністю впровадження нових високоінтелектуальних розробок і технологій як необхідних умов для підвищення конкурентоспроможності підприємств України.

Приміром, в Канаді передбачено податковий кредит для науково-дослідних та експериментальних розробок (*scientific research and experimental development tax credit*), що становить собою певне відрахування з податку, яке не повинно перевищувати загальну суми податку протягом податкового року<sup>2</sup> [188]. У Франції податковий кредит надається на проведення досліджень. Із 2008 р. його розмір становить 30 % від суми витрат на науково-дослідницькі роботи в межах до 100 млн євро і 5 % вищевказаного розміру. Законодавчо встановлюється певна диференціація податкових ставок для підприємств, які вперше звертаються за одержанням податкового кредиту: ставка на перший рік складає 40 %, на другий – 35 %. Ще однією вимогою для отримання вказаного кредиту є відсутність прямого зв'язку між особою, яка вперше отримує цю пільгу, й іншими суб'єктами, які вже мають досвід у застосуванні цього стимулу. Крім відсутності взаємозв'язку між певними суб'єктами,

---

<sup>1</sup> [101] Петрова Г.В. Общая теория налогового права: учеб. Москва, 2004. С. 69.

<sup>2</sup> [188] Canada Income Tax Act, R.S.C., ch. 1, §127.3, 5th supp. 2012. URL: <https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/page-134.html#docCont> (Last accessed: 26.10.2018)

встановлюється певні вимоги для власника відповідного підприємства (він не має права застосовувати інвестиційний податковий кредит останні 5 років) і чітко окреслені територіальні межі проведення досліджень. Ідеться про те, що у французькому законодавстві вказано, що дослідження можуть проводитися як у Франції, так і в країнах ЄС, у Норвегії й Ісландії [3, с. 311–312].<sup>1</sup> З наведеного можна зробити висновок, що базова ставка інвестиційного податкового кредиту залежить від двох чинників: а) обсягу грошових коштів, витрачених на проведення наукових досліджень, і б) тривалості (строку) користування таким податково-правовим засобом.

Є. М. Попова, досліджуючи особливості застосування інвестиційного податкового кредиту в США, вважає цю державу одним з найбільш успішних і позитивних прикладів застосування вказаного податкового стимулу. Розкриваючи процедуру і специфічність застосування ІПК в різних штатах, вона підкреслює, що серед пріоритетних напрямків можна виділити проведення наукових досліджень і підвищення ефективності виробництва. До ключових сегментів належать: сільське господарство, промислове виробництво, будівництво, телекомунікаційні послуги, чиста й альтернативна енергетика. Як свідчить світовий досвід, дуже рідко податкові кредити надаються підприємствам роздрібної торгівлі або проектам в галузі видобутку корисних копалин [116].<sup>2</sup> Поряд із цим учена зазначає, що винятком із загального правила є торгівля в економічно відсталих районах, які теж можуть розраховувати на державну підтримку. Податкові кредити у сфері видобутку корисних копалин застосовуються у штаті Техас, однією з галузей спеціалізації якого є нафтогазова галузь. Указані кредити можна поділити на 2 категорії, як-от:

---

<sup>1</sup> [3] Анализ мер налогового стимулирования инновационной активности предприятий. Ч. II. URL: <http://council.gov.ru/media/files/41d4df1ff0148dce377f.pdf>. С. 311- 312 (дата звернення: 15.04.2018).

<sup>2</sup> [116] Попова Е. М. Налоговый кредит как инструмент регулирования регионального инвестиционного процесса: зарубежный опыт. *Теория и практика общественного развития*. 2018. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovyy-kredit-kak-instrument-regulirovaniya-regionalnogo-investitsionnogo-protsesta-zarubezhnyu-opyt> (дата звернення: 27.02.2019).

(1) податковий кредит при видобутку природного газу або нафти з низькоефективних свердловин. Потенційний розмір позики в цьому випадку не визначається. Наприклад, низькоефективною свердловина визнається, якщо протягом 3-х місяців середньоденний обсяг видобутку нафти склав менше 15 барелів. Абсолютна величина податкового кредиту обчислюється шляхом множення податкового зобов'язання з податку на видобуток нафти на ставку кредиту. При цьому ставка кредиту може змінюватись залежно від ціни за 1 барель. Так, якщо ціна за 1 барель становить 25 – 30 дол. США, то застосовується ставка 25%, якщо 22 – 25 дол. США – 50%, якщо менше 22 дол. США – 100% <sup>1</sup>[191];

(2) податковий кредит, що надається при використанні обладнання, що підвищує ефективність видобутку нафти. Обладнання повинно бути включено у програму нафтових розробок, яка затверджується профільним інститутом штату. При цьому механізми мають забезпечувати зниження енергії, використаної при видобутку нафти, більш ніж на 10% у розрахунку на 1 барель [116].<sup>2</sup>

По-іншому підходять до регулювання питання щодо виокремлення напрямків діяльності, на які платники податків мають право отримати інвестиційний податковий кредит, у штаті Флорида. Агентство з розвитку підприємництва кожні 3 роки провадить дослідження й визначає пріоритетні види економічної діяльності, включаючи високоефективні й цільові сектори (виробництво напівпровідників, транспортних коштів, високоточних механізмів, чисту енергетику) [116].<sup>3</sup>

Науковці розмірковують так: інвестиційний податковий кредит, виступаючи державним механізмом підтримки науково-дослідницьких і

<sup>1</sup> [191] Investing in Texas: Economic Incentives and Programs. URL: <http://www.ttara.org/files/document/file-54f083d474aad.pdf> (Last accessed: 23.01.2019)/

<sup>2</sup> [116] Попова Е. М. Налоговый кредит как инструмент регулирования регионального инвестиционного процесса: зарубежный опыт. *Теория и практика общественного развития*. 2018. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovyyu-kredit-kak-instrument-regulirovaniya-regionalnogo-investitsionnogo-protsesssa-zarubezhnyu-opyt>

<sup>3</sup> [116] Там само.

дослідно-конструкторських розробок і виробництва інновацій містить елементи позикового фінансування [174].<sup>1</sup> При цьому вони виділяють два значення категорії «інвестиційний податковий кредит». За першим – віднімається з доходу податок, який можна зарахувати в погашення податкових зобов'язань платника, за другим – будь-яке відрахування з заборгованості - податкова знижка, або так званий «*tax credit*» [174].<sup>2</sup>

Зазначимо, що ІПК – не нове явище для Російської Федерації. Так, у ст. 66 Податкового кодексу РФ закріплено, що інвестиційний податковий кредит – це така зміна терміну сплати податку, при якій за наявності підстав, зазначених у ст. 67 цього Кодексу, організації надається можливість протягом певного строку і в певних межах зменшувати свої платежі з податку з наступною поетапною сплатою суми кредиту й нарахованих відсотків [93].<sup>3</sup> Із наведеної норми видно, що ІПК як вид податкових стимулів надається лише юридичним особам, а саме – організаціям.

А. А. Печонкіна вбачає такий підхід суперечливим і вказує на доцільність надання ІПК не лише юридичним, а й фізичним особам, зареєстрованим як індивідуальний підприємець, а також нотаріусам, що займаються приватною практикою, адвокатам, які заснували адвокатський кабінет, арбітражним керуючим, медіаторам, що займаються приватною практикою оцінювача й патентного повіреного [102, с. 131].<sup>4</sup> Як справедливо переконує вчена, це дозволить поліпшити соціально-економічний розвиток

<sup>1</sup> [174] Шадурская М. М., Сумкина О. В., Мокина Л. С. Анализ применения инвестиционного налогового кредита как инструмента финансирования инновационной экономики в российской практике. *Креативная экономика*. 2018. Т. 12. № 1. URL: [https://www.researchgate.net/publication/323391531\\_Analiz\\_primenenia\\_investicionnogo\\_nalogovogo\\_kredit\\_kak\\_instrumenta\\_finansirovaniya\\_innovacionnoj\\_ekonomiki\\_v\\_rossijskoj\\_praktike](https://www.researchgate.net/publication/323391531_Analiz_primenenia_investicionnogo_nalogovogo_kredit_kak_instrumenta_finansirovaniya_innovacionnoj_ekonomiki_v_rossijskoj_praktike) (дата звернення: 05.01.2019).

<sup>2</sup> [174] Шадурская М. М., Сумкина О. В., Мокина Л. С. Анализ применения инвестиционного налогового кредита как инструмента финансирования инновационной экономики в российской практике. *Креативная экономика*. 2018. Т. 12. № 1. URL: [https://www.researchgate.net/publication/323391531\\_Analiz\\_primenenia\\_investicionnogo\\_nalogovogo\\_kredit\\_kak\\_instrumenta\\_finansirovaniya\\_innovacionnoj\\_ekonomiki\\_v\\_rossijskoj\\_praktike](https://www.researchgate.net/publication/323391531_Analiz_primenenia_investicionnogo_nalogovogo_kredit_kak_instrumenta_finansirovaniya_innovacionnoj_ekonomiki_v_rossijskoj_praktike) (дата звернення: 05.01.2019).

<sup>3</sup> [93] Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/) (дата звернення 21.11.2018).

<sup>4</sup> [102] Печонкина А. А. Возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога (финансово-правовой аспект): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Саратов, 2018. С. 131.

регіону (наприклад, створити нові робочі місця, отримати прибуток, здійснити благоустрій території, відремонтувати дороги, покращити побутове обслуговування) [102, с. 131].<sup>1</sup> Отже, розширення кола платників податків, яким може надаватися ІПК позитивно впливатиме на соціально-економічний розвиток як конкретного регіону, так і держави в цілому. До того ж для тих платників податків, які можуть використовувати такий засіб податкового стимулювання, як ІПК, це дозволить зробити його дієвим механізмом державної підтримки суб'єктів малого й середнього підприємництва.

Розглянемо далі підстави, за яких платник податків може отримати ІПК. До них належать:

а) проведення такою організацією науково-дослідницьких або дослідно-конструкторських робіт або технічного переозброєння власного виробництва, спрямованого в тому числі на створення робочих місць для інвалідів та (або) підвищення енергетичної ефективності виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг або здійснення заходу (або заходів) щодо зниження негативного впливу на навколишнє природне середовище, що передбачено п. 4 ст. 17 Федерального закону від 10 січня 2002 р. за N 7-ФЗ "Про охорону навколишнього середовища";

б) здійснення нею впроваджувальної або інноваційної діяльності, в тому числі створення нових або вдосконалення застосовуваних технологій, створення нових видів сировини чи матеріалів;

в) виконання цією організацією особливо важливого замовлення щодо соціально-економічного розвитку регіону або надання нею особливо важливих послуг населенню;

г) виконання організацією державного оборонного замовлення;

д) здійснення нею інвестицій у створення об'єктів, які мають найвищий клас енергетичної ефективності, в тому числі багатоквартирних будинків, і (або) належать до відновлюваних джерел енергії, до об'єктів з виробництва

---

<sup>1</sup> [102] Там само.

теплової енергії, електричної енергії, які мають коефіцієнт корисної дії понад 57 %, до інших об'єктів, технологій, що мають високу енергетичну ефективність відповідно до затвердженого переліку;

е) включення цієї організації до реєстру резидентів зони територіального розвитку відповідно до Федерального закону "Про зони територіального розвитку в Російській Федерації та про внесення змін до окремих законодавчих актів Російської Федерації"[93, ст. 67].<sup>1</sup> Наведені підстави є вичерпними й не підлягають розширенню. Разом із тим, на наше переконання, необхідно надати певні роз'яснення, що становить собою виконання організацією «особливо важливого замовлення» щодо соціально-економічному розвитку регіону або надання «особливо важливих послуг населенню». Категорія «особливо важливе завдання / замовлення» є оцінною й потребує чіткого визначення, оскільки саме це передбачено однією з можливих підстав для отримання ІПК.

Із цього приводу слушними видяться міркування С. Н. Шаляєва: «Суб'єкти Федерації помітно різняться за природно-кліматичними умовами, економічним потенціалом, інвестиційною привабливістю, в результаті чого регіональні законодавчі влади мають право самостійно визначати, що належить до особливо важливих замовлень та особливо важливих послуг населенню, й закріплювати їх перелік на рівні регіонального законодавства. Особливо важливою може бути визнана діяльність з реалізації національних інвестиційних проектів, ЖКГ та ін.» [176, с. 68].<sup>2</sup>

Зауважимо, що ІПК в Російській Федерації може бути надано лише з податку на прибуток організації, а також регіональних і місцевих податків. Такий підхід має певний сенс, оскільки найбільш поширеним податком з юридичних осіб є податок на прибуток. Що ж стосується місцевих податків і зборів, то це теж є обґрунтованим, бо така організація створюється й

---

<sup>1</sup> [93] Ст. 67 Налогового кодекса Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/) (дата звернення 21.11.2018).

<sup>2</sup> [176] Шаляев С.Н. Инвестиционный налоговый кредит как одна из форм выхода предприятий из финансового кризиса. *Налоги и налогообложение*. 2009. № 6. С. 68.

функціонує на території відповідної адміністративно-територіальної одиниці, отже, йдеться про наповнення відповідних бюджетів.

Законодавець установив чіткі строки, на які може надаватися ІПК. Відповідно до ст. 67 Податкового кодексу РФ цей термін може становити від 1-го до 5-ти років. Винятком із загального правила є надання інвестиційного податкового кредиту на строк до 10-ти років. Указаний термін може застосовуватися до організацій, які включені до реєстру резидентів зони територіального розвитку відповідно до Федерального закону "Про зони територіального розвитку в Російській Федерації та про внесення змін до окремих законодавчих актів Російської Федерації".

З нашого погляду, у вищевказаному нормативно-правовому акті строк, на який можуть отримати ІПК такі платники податків, визначено нечітко. У цій ситуації виникає питання стосовно встановлення мінімального терміну ІПК для організацій, які включені до реєстру резидентів зони територіального розвитку. Як видиться, наведені норми передбачають неоднозначний підхід до варіативності темпоральної дії ІПК. Зокрема, йдеться про те, що загалом такий вид податкових стимулів може надаватися на строк від 1 до 5 років, а для організацій, визначених пп. 6 п.1 ст. 67 Податкового кодексу РФ, - до 10-ти років. Однак такий строк може подовжуватися з мінімального загального строку чи зі спливом 5-ти років. Інакше кажучи, строк надання ІПК для таких спеціальних суб'єктів коливатиметься в межах від 1-го до 10-ти років або ж від 5-ти до 10-ти років. На нашу думку, це питання є принциповим перш за все для платників податків, яким надається ІПК.

Окрім встановлення доволі широкого терміну дії (застосування) ІПК, російський законодавець закріплює різні підходи до визначення його розміру, залежно від різних підстав. Так, ІПК надається на суму кредиту, який:

- 1) становить 100 % вартості придбаного заінтересованою організацією обладнання, що використовується виключно для проведення нею науково-дослідницьких або дослідно-конструкторських робіт або технічного переозброєння власного виробництва, спрямованого в тому числі на створення



робочих місць для інвалідів і (або) підвищення енергетичної ефективності виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг або здійснення заходу (або заходів) щодо зниження негативного впливу на навколишнє природне середовище або ж для здійснення організацією інвестицій у створення об'єктів, що мають найвищий клас енергетичної ефективності, в тому числі багатоквартирних будинків, і (або) належать до відновлюваних джерел енергії, відносяться до об'єктів з виробництва теплової енергії, електричної енергії, які мають коефіцієнт корисної дії більш ніж 57 %, до інших об'єктів, технологій, що мають високу енергетичну ефективність;

2) визначається за угодою між уповноваженим органом і заінтересованою організацією у випадку здійснення платником податків впроваджувальної або інноваційної діяльності, в тому числі: (а) створення нових або вдосконалення застосовуваних технологій, (б) створення нових видів сировини або матеріалів, (в) виконання особливо важливого замовлення щодо соціально-економічного розвитку регіону, (г) надання особливо важливих послуг населенню, (д) виконання організацією державного оборонного замовлення;

3) становить не більше 100 % суми витрат на капітальні вкладення у придбання, створення, дообладнання, реконструкцію, модернізацію, технічне переозброєння, що амортизується, призначеного і використовуваного для здійснення резидентами зон територіального розвитку інвестиційних проектів [93, п. 2 ст. 67].<sup>1</sup> Наведена норма передбачає фактично, що ІПК або надається в певному відсотковому розмірі (витрат або вартості обладнання) на чітко окреслену мету, або ж розмір визначається на підставі договору між платником податків, який ініціює отримання ІПК, і контролюючим органом.

Процедура отримання ІПК також передбачена на рівні вже згаданого Податкового кодексу РФ (ст. 67). Досліджуваний податково-правовий стимул надається на підставі заяви організації (платника податків), оформлюється

---

<sup>1</sup> [93] П. 2 ст. 67 Налогового кодекса Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/) (дата звернення 21.11.2018).

договором установленной формы между соответствующим уполномоченным органом и этой организацией. У указанной заявке плательщик берет на себя обязательства заплатить проценты, начисленные на сумму задолженности.

Форма договора про инвестиционный налоговый кредит устанавливается уполномоченным органом, который принимает решения про предоставление ИК. Показово, что формы договора про предоставление ИК за налогом на прибыль организаций и за местными налогами различаются. У той же час у ньюмю обов'язково мають бути такі розділи: (а) предмет договору; (б) порядок надання ІПК й нарахування відсотків на суму кредиту; (в) обов'язки сторін; (г) порядок повернення кредиту й відсотків; (д) строк дії договору; (е) відповідальність сторін; (є) вирішення спорів; (ж) юридична адреса, реквізити сторін договору, а також підписи та печатки [95].<sup>1</sup> Рішення про надання організації ІПК приймається уполномоченним органом за погодженням з фінансовими органами протягом 30 днів з дня отримання заявки. Наявність в організації одного або декількох договорів про інвестиційний податковий кредит не може бути перешкодою для укладення з нею іншого договору про ІПК з інших підстав.

Згідно з п. 6 ст. 67 Податкового кодексу РФ договір про ІПК повинен передбачати: (а) порядок зменшення платежів з відповідного податку, (б) суму кредиту (із зазначенням податку, за яким організації надано інвестиційний податковий кредит), (в) термін дії договору, (г) нарахувані на суму кредиту відсотки, (д) порядок погашення суми кредиту у строк, що не перевищує термін, на який відповідно до договору надається ІПК, (е) порядок і термін погашення нарахованих відсотків, (є) спосіб забезпечення зобов'язань, (ж) відповідальність сторін. Якщо інвестиційний податковий кредит надається під заставу майна, укладається договір про заставу майна в установленому порядку. На підставі аналізу положень щодо надання ІПК можемо зробити висновок, що цей податково-правовий стимул за своїм змістом є непрямим й

---

<sup>1</sup> [95] Приказ ФНС России от 29.11.2005 N САЭ-3-19/622@ "Об утверждении форм Договоров об инвестиционном налоговом кредите. URL: [http://www.consultant.ru/document/Cons\\_doc\\_LAW\\_57755/#dst0](http://www.consultant.ru/document/Cons_doc_LAW_57755/#dst0) (дата звернення 04.03.2019).

передбачає певні додаткові (як формальні, так і матеріальні) нюанси, а саме: по-перше, це необхідність укладення додаткового договору з органом державної влади, по-друге, необхідність сплати додаткових відсотків за користування ІПК, по-третє, платникові податків може бути відмовлено в отриманні ІПК.

Закріплений у Податковому кодексі РФ порядок надання інвестиційного податкового кредиту характеризується певною подібністю до порядку розстрочення чи відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків в Україні [108, ст. 100].<sup>1</sup> За текстом дисертаційної роботи ми підкреслювали недоцільність віднесення вказаного заходу до податкових стимулів, зважаючи на те, що мають місце додаткові майнові обтяження для платників податків. Крім того, предметом розстрочення чи відстрочення зазвичай виступає податковий борг платників податків і така зміна податкового зобов'язання вказаних суб'єктів відбувається за відмінними від ІПК підставами. Приміром, для розстрочення грошових зобов'язань і податкового боргу є форс-мажорні обставини (обставини непереборної сили). Також слід відзначити, що розстрочення / відстрочення надається на більш короткий строк порівняно з ІПК. Особливу увагу акцентуємо на тому, що ІПК хоча й покладає на суб'єктів господарювання відповідні, так би мовити, обтяження, все одно він спрямований 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) і розвиваються пріоритетні галузі виробництва з використанням інновацій, наука й так чи інакше підтримується розвиток економіки, оскільки створення нового бізнесу може сприяти залученню іноземних інвестицій.

---

<sup>1</sup> [108] Ст. 100 Податкового кодексу України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.11.2018).

До Верховної Ради України ще у 2016 році було подано проект Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо встановлення інвестиційних преференцій у виді інвестиційного податкового кредиту)» [124].<sup>1</sup> Зараз цей законопроект перебуває в невизначеності, оскільки вже доволі тривалий час він залишається «без руху»: ще в серпні 2016 р. його подано для ознайомлення парламенту, однак жодного рішення щодо нього й досі не прийнято. Проте, оскільки зазначений податковий стимул (ІПК) все ще залишається актуальним і відповідає суспільним інтересам, вважаємо за потрібне зупинитися на розгляді правового регулювання цього стимулу.

Так, ІПК пропонують визначати як продовження строку сплати податку чи збору, за якого платникові податку за наявності підстав, зазначених у ст. 100<sup>1</sup> Податкового кодексу України, надається можливість протягом певного терміну й у певних межах зменшувати свої платежі з податку чи збору з наступною поетапною сплатою суми кредиту й нарахованих відсотків [124].<sup>2</sup> При цьому передбачено доповнення глави 9 Податкового кодексу України ст. 100<sup>1</sup>, в якій визначено підстави надання ІПК, податки і збори, за якими він може надаватися, строки їх надання, форма й умови договору та ін. Аналіз вказаного вище проекту Закону дозволяє зробити висновок, що є сенс у використанні аналогічного підходу до регулювання ІПК, застосовуваного в Російській Федерації. З урахуванням того, що ми вже детально розглянули механізм надання ІПК за російським законодавством, повторно акцентувати увагу на ідентичних положеннях не вважаємо за потрібне. З нашої точки зору, закріплення інвестиційного податкового кредиту є позитивним кроком у напрямку надання платникам податків державної підтримки у виді податкових стимулів. З огляду на це, запропоновано внести відповідні зміни до Податкового кодексу України.

---

<sup>1</sup> [124] Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо встановлення інвестиційних преференцій у виді інвестиційного податкового кредиту): проект Закону України від 19 серп. 2016 р. № 5037 URL : [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=59892](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=59892) (дата звернення: 18.09.2018).

<sup>2</sup> [124] Там само.

Станом на сьогодні чинне податкове законодавство України використовує категорію «податковий кредит», проте з дещо іншим змістовим навантаженням. Відповідно до пп. 14.1.181 п. 14.1 ст. 14 Податковий кодекс України податковий кредит становить собою суму, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду, визначене згідно із цим кодексом [108].<sup>1</sup> З огляду на викладене констатуємо, що податковий кредит у такому розумінні не пов'язаний зі стимулюванням інноваційної діяльності (на відміну від ІПК), але в той же час він може виступати засобом податкового стимулювання для платників податків.

Як указує М. М. Сіренко, позитивні моменти застосування податкового кредиту полягають у наступному: 1) він формує раціональне поєднання інтересів держави і платника податків; 2) підсилює інтерес податків до розвитку виробництва, активізації підприємницької діяльності; 3) скорочує витрати, оскільки залишає в розпорядженні зобов'язаних осіб на певний час частину коштів, які мали б надійти в дохідну частину бюджету, що фактично адекватно додатковим вкладенням у виробництво і створює можливість для його розширення; 4) залишає в розпорядженні платників частину коштів збільшує базу оподаткування; 5) призводить до скорочення податкового тиску [143, с. 148].<sup>2</sup> Запропонований підхід вбачається логічним, викладені характеристики підкреслюють належність податкового кредиту до видів податково-правових стимулів.

Розглянемо механізм застосування податкового кредиту більш докладно. Платники податків, які мають право на податковий кредит, у Податковому кодексі України чітко не визначені. Однак зрозуміло, що податковий кредит поширюється на всіх зареєстрованих платників податку на

---

<sup>1</sup> [108] Податковий кодекс України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.11.2018).

<sup>2</sup> [143] Сіренко М. М. Податково-правове регулювання відносин податкового кредитування. *Актуал. пит. вітчиз. юриспруденції*. 2017. № 3. С. 148.

додану вартість, у тому числі й на платників єдиного податку, які до складу свого податкового обов'язку включили й ПДВ.

Згідно зі ст. 198 Податкового кодексу України до податкового кредиту належать суми податку, сплачені/нараховані при здійсненні операцій з: а) придбання або виготовлення товарів та послуг; б) придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів (у тому числі у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внесок до статутного фонду та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності); в) отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України; г) ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу; г) ввезення товарів та/або необоротних активів на митну територію України. Як видно з наведеної норми, податковий кредит за ПДВ може надаватися лише в разі здійснення операцій закритого переліку.

При розрахунку та здійсненні інших операцій з податкового кредиту передбачено 2 альтернативних методи – «першої події» й касовий метод податкового обліку. За касовим методом податкового обліку дата виникнення податкових зобов'язань визначається як дата зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок (у касу) платника податку або дата отримання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) ним товарів (послуг), а дата виникнення права на податковий кредит – як дата списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси) платника податку або дата надання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів (послуг) (п.п. 14.1.266 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України).

За п. 187.10 ст. 187 цього кодексу за касовим методом визначають дату виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту платники податку, які:

- постачають теплову енергію, природний газ (крім скрапленого);
- надають послуги з транспортування та/або розподілу природного газу, інші житлово-комунальні послуги, перелік яких визначено законом;
- надають послуги (роботи), вартість яких включається до складу плати за послугу з утримання будинків і споруд та прибудинкових територій чи послугу з управління багатоквартирним будинком, фізичним особам, бюджетним установам, незареєстрованим як платники податку, а також житлово-експлуатаційним конторам, управителям багатоквартирних будинків, квартирно-експлуатаційним частинам, об'єднанням співвласників багатоквартирних будинків, іншим платникам податку, які здійснюють збір коштів від зазначених покупців з метою подальшого їх перерахування продавцям таких товарів (надавачам послуг) у рахунок компенсації їх вартості. Крім того, касовий метод можуть застосовувати також і суб'єкти підприємницької діяльності при виконанні підрядних будівельних робіт (абз. 4 п. 187.1 ст. 187 Податкового кодексу України)<sup>1</sup> [108]. Проте, на відміну від перелічених вище випадків, застосування тут касового методу є правом платника, а не його обов'язком. При цьому цей метод дозволяється застосовувати тільки платникам, які уклали договори будівельного підряду із замовником. Якщо ж підрядник залучає до виконання робіт інших осіб – платників ПДВ, такі особи повинні визначати дату виникнення податкових зобов'язань і податкового кредиту в загальному порядку – за правилом «першої події»

У разі відмови від застосування касового методу й переходу до загальної системи оподаткування ПДВ (а) сума податкових зобов'язань платника податку з ПДВ збільшується на суму, нараховану на вартість товарів/послуг, поставлених платником податку, але не оплачених коштами чи іншими видами компенсацій на дату переходу такого платника до звичайного режиму оподаткування; (б) сума податкового кредиту платника податку збільшується

---

<sup>1</sup> [108] Податковий кодекс України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.11.2018).

на суму, нараховану на вартість товарів (послуг), отриманих таким платником податку, але не сплачених коштами або іншими видами компенсацій на дату переходу такого платника на звичайний режим оподаткування [94].<sup>1</sup>

Таким чином, ще раз підкреслимо необхідність звернення платника ПДВ до контролюючого органу разом з податковою декларацією за звітний (податковий) період, у якому було зроблено вибір про застосування касового методу визначення податкових зобов'язань, і заявою в довільній формі про такий вибір. Такий платник податків буде застосовувати касовий метод обліку до кінця поточного року.

Якщо платник податку бажає перейти до загальних правил визначення податкових зобов'язань, це здійснюється тільки з початку наступного року в разі неподання таким платником разом із податковою декларацією з ПДВ за останній податковий період року заяви в довільній формі про продовження дії застосування касового методу. У випадку переходу платника податків до загального режиму визначення гроових зобов'язань: (а) сума податкових зобов'язань з ПДВ платника податку збільшується на суму, нараховану на вартість товарів/послуг, поставлених платником податку, але не сплачених коштами чи іншими видами компенсацій на дату переходу такого платника до звичайного режиму оподаткування; (б) сума податкового кредиту платника податку збільшується на суму, нараховану на вартість товарів (послуг), отриманих таким платником податку, але не оплачених коштами або іншими видами компенсацій на дату переходу такого платника на звичайний режим оподаткування.

Певним чином законодавцем диференційовано дати віднесення сум податку за методом «першої події». Зокрема, це може бути дата тієї події, що відбулася раніше, а саме : (а) списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг; (б) отримання платником податку

---

<sup>1</sup> [94] Нюанси касового методу обліку. URL: <http://tr.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-116973.html> (дата звернення 19.08.2018).



товарів/послуг [108, п. 198. 2 ст. 198].<sup>1</sup> У той же час для деяких видів операцій, суми податку сплачені / нараховані за якими можуть відноситись до податкового кредиту, передбачена певна специфіка. Так, для: (1) операцій із ввезення на митну територію України товарів датою віднесення сум податку до податкового кредиту є дата сплати податку за податковими зобов'язаннями згідно з п. 187.8 ст.187 Податкового кодексу України; (2) для операцій з постачання послуг нерезидентом на митній території України - дата складення платником податкової накладної за такими операціями, за умови реєстрації такої податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних; (3) збільшення податкового кредиту орендаря (лізингоотримувача) для операцій фінансової оренди (лізингу) є дата фактичного отримання об'єкта фінансового лізингу таким орендарем; (4) віднесення сум до податкового кредиту замовника з договорів (контрактів), визначених довгостроковими відповідно до п. 187.9 ст.187 Податкового кодексу України, є дата фактичного отримання замовником результатів робіт (оформлених актами виконаних робіт) за такими договорами (контрактами); (5) товарів/послуг, постачання (придбання) яких контролюється приладами обліку, факт постачання (придбання) таких товарів/послуг засвідчується даними обліку.

На підставі аналізу приписів, викладених у п. 198.2 ст. 198 Податкового кодексу України, зробимо акцент на тому, що нормотворець визначає момент віднесення сум податку до податкового кредиту залежно від операцій, які здійснює платник податків, а також залежно від певної діяльності відповідного суб'єкта.

Слід підтримати твердження В. Бабіча, який наголошує на тому, що облік ПДВ дуже складний і затратний, а тому потребує вдосконалення [7, с. 17].<sup>2</sup> Для застосування касового методу визначення податкових зобов'язань з ПДВ платник податку подає до органу доходів і зборів заяву в довільній формі

---

<sup>1</sup> [108] П. 198. 2 ст. 198 Податкового кодексу України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4528> (дата звернення: 15.11.2018).

<sup>2</sup> [7] Бабіч В., Поддєрьогін А. Податковий кредит з податку на додану вартість (пдв): облік, нарахування та відшкодування. *Бух. облік і аудит*. 2014. № 5. С. 17.

про вибір касового методу разом з податковою декларацією за звітний (податковий) період, протягом якого був зроблений такий вибір, і застосовує касовий метод до кінця поточного року. Для застосування його в наступному році платник податку повинен до органу доходів і зборів разом з податковою декларацією з ПДВ за останній податковий період року повинен подати заяву у довільній формі про продовження дії використання касового методу визначення податкових зобов'язань з ПДВ. Платник податку, який не подав такої заяви з початку звітного року переходить до загальних правил оподаткування.

Первинним документом і підставою для віднесення сплаченого (нарахованого) ПДВ до податкового кредиту є податкова накладна. Згідно з п. 198.5. ст. 198 Податкового кодексу України платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання на підставі бази оподаткування, встановленої відповідно до п. 189.1 ст. 189 цього Кодексу, та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних у строки, встановлені цим Кодексом для такої реєстрації, зведену податкову накладну за товарами/послугами й необоротними активами, придбаними/виготовленими з податком на додану вартість (для товарів/послуг і необоротних активів, придбаних або виготовлених до 1 липня 2015 р., - у разі якщо (а) під час такого придбання або виготовлення суми податку були включені до складу податкового кредиту), у разі якщо такі товари/послуги, необоротні активи призначаються для їх використання або починають використовуватися в операціях, які:

1) не є об'єктом оподаткування відповідно до ст.196 цього Кодексу (крім випадків проведення операцій, передбачених пп. 196.1.7 п. 196.1 ст. 196 цього Кодексу) або місце постачання яких розташоване за межами митної території України;

2) звільнених від оподаткування згідно зі ст. 197 цього Кодексу, міжнародних договорів (угод) (крім випадків проведення операцій,

передбачених пп. 197.1.28 п. 197.1 ст. 197 цього Кодексу та операцій, передбачених п. 197.11 ст. 197 цього Кодексу);

3) здійснюються платником у межах балансу свого податку, в тому числі передача для невиробничого використання, переведення виробничих необоротних активів до складу невиробничих необоротних активів;

4) не є господарською діяльністю платника податку, крім випадків, передбачених п. 189.9 ст. 189 цього Кодексу.

Форма податкової накладної затверджена наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 2015 р. за № 1307 «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної» [132]<sup>1</sup>. Відповідно до зазначеного наказу податкову накладну складає особа, яка зареєстрована як платник податку у контролюючому органі і якій присвоєно індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість. Податкова накладна та додатки до неї складаються в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації в порядку, визначеному законодавством, з електронним підписом уповноваженої платником особи [132].<sup>2</sup> Не будемо вдаватися до детального аналізу особливостей заповнення таких податкових накладних, однак зазначимо, що вказаний документ містить чимало тонкощів, які мають бути відображені платником податків. Заповнення та реєстрація податкової накладної платниками ПДВ в електронній формі є ще одним проявом принципу зручності сплати податків, який досліджувався в першому розділі цієї наукової роботи.

Податкова накладна має вагомe значення для надання податкового кредиту, оскільки згідно з п. 198.6 ст. 198 Податкового кодексу України не належать до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних податковими

---

<sup>1</sup> [132] Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної: наказом Міністерства фінансів України від 31 груд. 2015 р. № 1307. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16> (дата звернення: 07.12.2018).

<sup>2</sup> [132] Там само.

накладними/розрахунками коригування до таких податкових накладних чи не підтверджені митними деклараціями, іншими документами, передбаченими п. 201.11 ст. 201 цього Кодексу.

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 [108, п. 201.3 ст. 201].<sup>1</sup>

Якщо на момент перевірки платника податку контролюючим органом суми податку, попередньо включені до складу податкового кредиту, залишаються не підтвердженими відповідними документами, платник податку несе юридичну відповідальність, передбачену податковим законодавством України. Наведене ще раз підкреслює важливість податкової накладної для нарахування сум податку, що належать до податкового кредиту.

Позитивно, що вищезазначені документи можуть бути скориговані. Таке право виникає у платника податків у разі невключення у відповідному звітному періоді до податкового кредиту суму податку на додану вартість на підставі отриманих податкових накладних/розрахунків, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних. Таке право зберігається за ним протягом 1095 календарних днів з дати складення податкової накладної/розрахунку коригування. Отже, законодавець передбачає можливість внесення відповідних коригувань до податкових накладних.

З огляду на те, що наразі податковий кредит з податку на додану вартість закріплено законодавцем як частина механізму бюджетного відшкодування, вважаємо за доцільне фрагментарно зупинитися на розгляді останнього. Так, відповідно до пп. 14.1.18 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, бюджетне відшкодування – це відшкодування від'ємного значення ПДВ на

---

<sup>1</sup> [108] П. 201. 3 ст. 201 Податкового кодексу України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4528> (дата звернення: 15.11.2018).

підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування ПДВ за результатами перевірки платника.

У ст. 200 вказаного кодифікованого нормативно-правового акта зазначено, що сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду. Ще раз акцентуємо увагу на тому, що у контексті розгляду податково-правових стимулів нас цікавить саме бюджетне відшкодування.

При від'ємному значенні суми податку на додану вартість, розрахованої згідно з п. 200.1 ст. 200 Податкового кодексу України, розпорядження такими коштами залежатиме від наявності або відсутності у платника податків податкового боргу. Якщо має місце податковий борг, указана сума враховується у зменшення суми податкового боргу з податку, що виник за попередні звітні (податкові) періоди (в тому числі розстроченого або відстроченого відповідно до цього Кодексу) в частині, що не перевищує суму, обчислену відповідно до п. 200<sup>-1</sup>.3 ст. 200<sup>-1</sup> цього Кодексу на момент отримання контролюючим органом податкової декларації.

Якщо податкового боргу у відповідного платника податків немає, передбачено також певну альтернативу розпорядження такими коштами. Вони або підлягають бюджетному відшкодуванню за заявою платника у сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів/послуг у попередніх та звітному податкових періодах постачальникам таких товарів/послуг або до Державного бюджету України, в сумі, що не перевищує обчислену, відповідно до п. 200<sup>-1</sup>.3 ст. 200<sup>-1</sup> Податкового кодексу України на момент отримання контролюючим органом податкової декларації, на поточний рахунок платника податку та/або у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до Державного бюджету, та/або зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.

Якщо платник податку, який має право на отримання бюджетного відшкодування, прийняв рішення про повернення суми бюджетного відшкодування, він має подати контролюючому органу податкову декларацію та заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, яка відображається у податковій декларації [108, п. 200.7 ст. 200].<sup>1</sup> Така заява платника податків має бути внесена до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування.

Окрім заяви до такого Реєстру вносяться такі дані:

1) найменування платника податку та його індивідуальний податковий номер; д

2) дата подання заяви про повернення суми бюджетного відшкодування на рахунок платника у банку, поданої у складі податкової декларації або уточнюючого розрахунку (в разі їх подання);

3) сума податку, заявленого до бюджетного відшкодування, зазначена у кожній заяві, поданій у складі податкової декларації або уточнюючого розрахунку (в разі їх подання), у тому числі окремо, яка підлягає перерахуванню на рахунок платника податку у банку та/або в рахунок сплати грошових зобов'язань, та/або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до Державного бюджету;

4) сума податку, заявленого до бюджетного відшкодування, зменшена на суму податкового боргу;

5) реквізити поточного рахунка платника податку для перерахування бюджетного відшкодування;

6) реквізити бюджетних рахунків для перерахування у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до Державного бюджету;

7) реквізити бюджетного рахунка, з якого здійснюється бюджетне відшкодування податку;

---

<sup>1</sup> [108] П. 200.7 ст. 200 Податкового кодексу України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4528> (дата звернення: 15.11.2018).

8) дата початку та закінчення проведення перевірки даних, зазначених у податковій декларації або уточнюючому розрахунку (в разі їх подання), в складі яких подана заява про повернення суми бюджетного відшкодування, з обов'язковою відміткою щодо виду перевірки (камеральна, документальна);

9) сума податку, заявленого до бюджетного відшкодування, та дата поданої до контролюючого органу заяви в разі виникнення у платника податку необхідності змінити напрям узгодженого бюджетного відшкодування;

10) дата складення та вручення платнику податків акта перевірки;

11) дата та номер податкового повідомлення-рішення та сума бюджетного відшкодування за кожною заявою з урахуванням (у разі подання) уточнюючого розрахунку, неузгоджена контролюючим органом;

12) дата початку оскарження податкового повідомлення-рішення та сума бюджетного відшкодування, що оскаржується;

13) дата закінчення оскарження податкового повідомлення-рішення та сума бюджетного відшкодування, узгоджена за результатами оскарження;

14) сума узгодженого контролюючим органом бюджетного відшкодування за кожною заявою та дата її узгодження;

15) дата та сума повернення бюджетного відшкодування на рахунок платника у банку;

16) дата та сума зарахування (перерахування) в рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету [108, п. 200.7 ст. 200].<sup>1</sup>

Як бачимо, перелік даних, які мають міститися в Реєстрі, є доволі досконалим. Ним передбачено не лише дані щодо сум бюджетного відшкодування, а й результати перевірки платника податків, який подав заяву про ініціювання бюджетного відшкодування. Як вбачається, у такий спосіб

---

<sup>1</sup> [108] П. 200.7 ст. 200 Податкового кодексу України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4528> (дата звернення: 15.11.2018).

держава обстоює власні інтереси, оскільки при бюджетному відшкодуванні платнику передаються грошові кошти з Державного бюджету.

Показово, що разом з контролюючими органами інформацію до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість вносить і Казначейство України. Зокрема, йдеться про дату й суму: (а) повернення бюджетного відшкодування на рахунок платника податку у банку; (б) зарахування (перерахування) в рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету [].<sup>1</sup>

Невід'ємним складником 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 [108, п. 200.10 ст. 200].<sup>2</sup> За результатами проведення камеральної перевірки платника податків, яким подано заяву про бюджетне відшкодування відбувається узгодження контролюючим органом заявленої суми бюджетного відшкодування. Узгоджена сума бюджетного відшкодування стає доступною Казначейству України для виконання на наступний операційний день за днем її відображення в Реєстрі заяв про повернення суми бюджетного відшкодування та перераховується ним протягом 5-ти операційних днів на поточний банківський рахунок платника податку в обслуговуючому банку та/або на бюджетні рахунки для перерахування в рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з

---

<sup>1</sup> [127] Про затвердження Порядку ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість: пост. КМУ від 25 січ. 2017 р. № 26. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/26-2017-%D0%BF#n13> (дата звернення: 23.09.2018).

<sup>2</sup> [108] П. 200.10 ст. 200 Податкового кодексу України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4528> (дата звернення: 15.11.2018).



інших платежів, що сплачуються до Державного бюджету України"[108, п. 200.12 ст. 200].<sup>1</sup>

Разом із цим контролюючий орган не пізніше закінчення граничного строку проведення камеральної перевірки може прийняти рішення про проведення документальної перевірки. Відповідно до п. 200.11 ст. 200 Податкового кодексу України контролюючий орган має право протягом 60 календарних днів, що настають за граничним строком подання податкової декларації, а якщо така податкова декларація подана після закінчення граничного строку - за днем її фактичного подання, провести документальну перевірку платника податку, а також якщо розрахунок суми бюджетного відшкодування було зроблено за рахунок від'ємного значення, сформованого за операціями: за періоди до 1 липня 2015 р., що не підтвержені документальними перевітками; з придбання товарів/послуг за період до 1 січня 2017 року у тих платників, які використовували спеціальний режим оподаткування, визначений відповідно до статті 209 цього Кодексу.

Ще раз підкреслимо, що за наявності у платника податку податкового боргу бюджетному відшкодуванню підлягає заявлена сума податку, зменшена на суму такого податкового боргу. У разі виникнення у платника необхідності зміни напряму узгодженого бюджетного відшкодування, він має право подати відповідну заяву до контролюючого органу, який не пізніше наступного робочого дня з дня отримання такої заяви зобов'язаний внести відповідні дані до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування [108, п. 200.12 ст. 200].<sup>2</sup> З наведеного ми бачимо, що процедура бюджетного відшкодування хоча і є достатньо складною (перш за все для платника податків), однак законодавець у межах встановленої процедури всіляко сприяє зручності реалізації його права на бюджетне відшкодування.

---

<sup>1</sup> [108] П. 200.12 ст. 200 Податкового кодексу України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4528> (дата звернення: 15.11.2018).

<sup>2</sup> [108] П. 200.12 ст. 200 Податкового кодексу України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4528> (дата звернення: 15.11.2018).

Таким чином, механізм відшкодування ПДВ передбачає: (а) подачу 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.

На нашу думку, податковий кредит з податку на додану вартість є непрямим податковим стимулом, за результатами якого у платника податків може виникнути право на застосування бюджетного відшкодування. Бюджетне відшкодування є також вагомим стимулом для платників податків, хоча й передбачає проведення відповідних перевірок для узгодження сум бюджетного відшкодування й даних, поданих платником у податковій декларації.

## 2.2. Податкові пільги в системі податкових стимулів

Ефективна податкова система – одна з характеристик розвиненої держави. Однією з проблем, пов'язаних із забезпеченням ефективності податкової системи в Україні, є низький рівень добровільного виконання податкового обов'язку в повному обсязі й у встановлені законодавством строки. Щоб забезпечити надходження коштів від сплати податків і зборів до відповідних бюджетів, держава має застосовувати різні засоби впливу на платників як зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин. Зазвичай законодавець передбачає 2 види таких засобів – позитивні й негативні. До негативних слід віднести податковий контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства, до позитивних – правові стимули.

Одним з видів стимулів у податковому праві виступають податкові пільги. Такий вид правових стимулів, як вважають Н. І. Матузов і А. В. Малько, сприяє оздоровленню економіки і стимулюванню виробництва, оскільки активізує заінтересованість виробників і споживачів<sup>1</sup> [82, с. 16]. У фінансово-правовій науці вже приділялася увага дослідженню правової природи податкових пільг, виокремленню їх видів та особливостей застосування. Зокрема, аналізу правового регулювання податкових пільг присвячені праці таких науковців, як Д. А. Кобильнік, І. Є. Криницький, М. П. Кучерявенко, Н. М. Лайченкова, О. В. Пономарьов, Н. І. Хімичева та ін. Проте з урахуванням стрімкого розвитку податкових відносин і надмірної динамічності податкового законодавства, питання щодо вивчення податкових пільг для платників податків набуває все більшої актуальності.

Відповідно до ст. 30 Податкового кодексу України<sup>2</sup> [108] податкова пільга визначається як передбачене податковим і митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування і сплати податку

---

<sup>1</sup> [82] Матузов Н. И., Малько А. В. Правовое стимулирование в условиях рыночных отношений. *Госво и право*. 1995. №. 4. С. 16.

<sup>2</sup> [108] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran2246#n2246> (дата звернення: 15.11.2018).

і збору, сплата ним податку і збору в меншому розмірі за наявності підстав, установлених законодавством. Законодавець також закріплює вичерпний перелік підстав для надання податкових пільг. Зокрема, такими підставами є: 1) особливості, що характеризують певну групу платників податків; 2) вид діяльності платників, 3) об'єкт оподаткування; 4) характер і суспільне значення здійснюваних ними витрат. З огляду на це можемо констатувати, що надання податкових пільг пов'язано з певною однорідністю, коли пільговий режим оподаткування передбачає наявність однорідного кола платників або інших вищевказаних підстав.

Показово, що зовсім інший підхід до визначення податкових пільг закріплено в податковому законодавстві деяких країн пострадянського простору. Так, у ст. 56 Податкового кодексу Російської Федерації зазначено, що пільги за податками і зборами – це переваги, які надаються окремим категоріям платників порівняно з іншими платниками податків і зборів, включаючи можливість не сплачувати податок, збір або сплачувати їх в меншому розмірі<sup>1</sup> [93]. Схожий підхід до регулювання аналізованої категорії міститься й у Податковому кодексі Республіки Беларусь. Податковими пільгами в ньому визнаються переваги, які надаються окремим категоріям платників порівняно з іншими, включаючи можливість не сплачувати податок, збір (мити) або сплачувати їх у меншому розмірі, і які передбачені цим Кодексом та іншими актами податкового законодавства, а також міжнародними договорами Республіки Беларусь, міжнародно-правовими актами, що становлять собою нормативну правову базу Митного союзу і Єдиного економічного простору, й (або) актами, які складають право Євразійського економічного союзу, і (або) Законом «Про митне регулювання в Республіці Беларусь»<sup>2</sup> [90, ст. 43]. На думку деяких науковців, досить

---

<sup>1</sup> [93] Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/4cada6c7ce0d8a4a287f0eeb6d5c1ed5f4d08045/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/4cada6c7ce0d8a4a287f0eeb6d5c1ed5f4d08045/) (дата звернення 21.11.2018).

<sup>2</sup> [90] Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166-З. URL: <http://www.nalog.gov.by/ru/article43/> (дата звернення 01.11.2018).

важливим є те, що в основний кодифікований акт закладено принциповий підхід до визначення правової категорії податкової пільги. У цьому випадку перед нами дуже вдала спроба узгодити зміст правової категорії з формою її законодавчого закріплення<sup>1</sup> [60, с. 68]. Безумовно, не менш важливим є закріплення поняття, видів і порядку надання податкових пільг на рівні так званого базового податково-правового акта. Поряд із цим, як вбачається, за такого підходу до тлумачення податкових пільг законодавчо визнаватиметься нерівність платників податків, оскільки одним категоріям платників надаватиметься привілейований статус, іншим – звичайний.

Як бачимо, підхід, застосований у згаданих країнах, може призвести до порушення принципу рівності платників податків перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. Його зміст полягає в забезпеченні однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної належності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу (ст. 4 Податкового кодексу України). Указаний принцип є одним із принципів податкового законодавства, який поширюється на регулювання всіх податково-правових відносин і за якого не може йтися про надання переваг окремим платникам податків. Цілком логічною із цього приводу є позиція Д. С. Вінцоваї, яка вказує, що з урахуванням таких вихідних засад рівності мають місце всі підстави для однакових підходів до однотипних категорій платників, так і до обов'язку одного й того самого платника протягом певного періоду<sup>2</sup> [25, с. 5]. На переконання А. В. Дьоміна вказаний принцип слід називати «принцип справедливості», хоча його зміст зводиться до загальності

---

<sup>1</sup> [60] Кобильнік Д. А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2002. С.68.

<sup>2</sup> [25] Вінцова Д. С. Принцип рівності як невід'ємна складова принципів податкового регулювання. *Фін. право*. 2014. № 1 (27). С. 5.

і співрозмірності оподаткування й покладення на платників податків однакового (рівного) податкового тягаря<sup>1</sup> [35, с. 97].

У податковому законодавстві Республіки Казахстан взагалі не міститься трактування досліджуваної категорії. Проте, аналізуючи приписи вказаного нормативного акта, можна констатувати наявність у ньому такого виду податкових пільг, як вирахування<sup>2</sup> [91]. У ст. 342 Податкового кодексу Республіки Казахстан передбачається, що фізична особа має право на застосування таких видів податкових відрахувань: 1) у виді обов'язкових пенсійних внесків – у розмірі, встановленому законодавством Республіки Казахстан про пенсійне забезпечення; 2) по пенсійних виплатах і договорах накопичувального страхування; 3) стандартні податкові відрахування; 4) інші податкові відрахування, які включають податкове вирахування: з (а) добровільних пенсійних внесків; (б) на медицину; (в) з винагород<sup>3</sup> [91, ст. 342]. Наведене свідчить, що вказані податкові вирахування надаються фізичним особам – платникам податків і мають певне цільове спрямування (на медицину, з винагород тощо).

У Податковому кодексі Республіки Молдова теж передбачаються для фізичних осіб специфічні податкові пільги у вигляді звільнень від сплати податків. Зокрема, до таких віднесено звільнення особисте, для чоловіка (дружини), для утриманців<sup>4</sup>[92, ст.ст. 33 - 35<sup>1</sup>]. У ст. 36 цього кодифікованого акта зазначені й інші вирахування, які можуть застосовуватися до платників податків. Так, суб'єкт господарювання – резидент має право на вирахування будь-яких зроблених ним протягом податкового періоду пожертвувань на благодійні або спонсорські цілі, але не більше 5 % оподаткованого доходу.

---

<sup>1</sup> [35] Демин А. Общие принципы налогообложения (Анализ судебной-арбитражной практики). *Хозво и право*. 1998. № 2. С. 97.

<sup>2</sup> [91] Налоговый кодекс Республики Казахстан от 25 декаб. 2017 года, № 120-VI. URL: [https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=36148637#pos=7916;62](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36148637#pos=7916;62) (дата звернення 11.11.2018).

<sup>3</sup> [91] Там само.

<sup>4</sup> [92] Налоговый кодекс Республики Молдова от 24 апр. 1997 г., № 1163-XIII. URL: <http://lex.md/fisc/codfiscaltxttru.htm#%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%8C%D1%8F%2033> (дата звернення 17.09.2018).

При цьому податковим вирахуванням охоплюються тільки пожертвування, зроблені в благодійних цілях або як спонсорська підтримка щодо публічних органів і суспільних інституцій, некомерційних організацій (громадських об'єднань, фондів, благодійних організацій, релігійних організацій, політичних партій і суспільно-політичних організацій, періодичних видань та агентств друку), а також дитячих будинків сімейного типу<sup>1</sup> [92]. Фактично законодавець, не наводячи дефініції цього поняття, передбачає форму, в якій надаються податкові пільги, їх розмір, суб'єктів, які мають право на їх отримання й порядок надання й отримання цих пільг.

Відмітимо, що на доктринальному рівні наразі бракує одностайного підходу до тлумачення категорії «податкові пільги». Так, Д. А. Кобильнік указує, що податкові пільги виступають як повне або часткове звільнення платників податків і зборів від їх сплати, що надаються на підставі особливостей статусу відповідних суб'єктів або специфіки їх діяльності й залежать від певного строку<sup>2</sup> [60, с. 68]. Проаналізувавши це визначення, можемо стверджувати, що: (а) податкові пільги виступають звільненнями від сплати податків і зборів (можуть бути повними або частковими); (б) підставою їх надання виступають особливості правового статусу платника податків та/або специфіка їх діяльності; (в) вони залежать від певного строку.

Нам імпонує підхід науковця стосовно того, що при отриманні податкових пільг платник звільняється лише від сплати відповідного податку чи збору. При цьому в такого суб'єкта залишаються обов'язки щодо надання податкової звітності й податкового обліку. Наприклад, такий вид бюджетних установ, як вищі навчальні заклади, при наданні послуг зі здобуття вищої освіти й послуг із проживання студентів у гуртожитках звільняються від

---

<sup>1</sup> [92] Налоговый кодекс Республики Молдова от 24 апр. 1997 г., № 1163-XIII. URL: <http://lex.md/fisc/codfiscaltxttru.htm#%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%8C%D1%8F%2033> (дата звернення 17.09.2018).

<sup>2</sup> [60] Кобильнік Д. А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2002. С. 68.

оподаткування податком на додану вартість<sup>1</sup> [108, пп. 197.1.2 п. 197.1 ст. 197]. Отже, ці вищі навчальні заклади не є платниками податку на додану вартість. У той же час указані суб'єкти повинні подавати податкову звітність, порядок подання якої регламентовано наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість»<sup>2</sup> [129].

О. О. Жданов також пропонує визначати податкову пільгу як повне або часткове звільнення. Поряд із цим науковець зазначає, що таке звільнення стосується лише прибуткових податків<sup>3</sup> [47, с. 85]. Навряд чи такі міркування можна вважати конструктивними, адже податкові пільги передбачаються за кожним податком і збором, що передбачені у складі податкової системи держави, однак категорії осіб, яким надаватимуться відповідні пільги, будуть суттєво відрізнятись.

На переконання О. В. Брызгаліна, податкова пільга – це представлена податковим законодавством виняткова можливість повного або часткового звільнення особи від сплати податку за наявності об'єкта оподаткування, а також інше пом'якшення податкового навантаження для платника податку<sup>4</sup> [18, с. 296]. Слід позитивно відзначити акцент науковця на законодавчому закріпленні податкових пільг. Дійсно, зазвичай податкові пільги й порядок їх застосування передбачаються при встановленні податків і зборів в актах податкового законодавства.

Дещо інакше підходить до трактування податкових пільг Н. І. Хімічева. На переконання вченої, вони передбачені законодавством про податки і збори, надаються окремим категоріям платників, які мають переваги порівняно з

---

<sup>1</sup> [108] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran2246#n2246> (дата звернення: 15.11.2018).

<sup>2</sup> [129] Про затвердження Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків: наказ Мін-ва доходів і зборів України від 10 жовт. 2013 р. № 574. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1853-13> (дата звернення: 07.10.2018).

<sup>3</sup> [47] Жданов А. А. Финансовое право Российской Федерации : учеб. пособ. 2-е изд.- Москва: ТЕИС, 1995. С. 85.

<sup>4</sup> [18] Брызгалин А.В. Налоги и налоговое право: учеб. пособ. / под ред. А.В.Брызгалина. Москва: Аналитика-Пресс, 1997. С. 296.



іншими платниками, включаючи можливість повного або часткового звільнення від даного платежу<sup>1</sup> [169, с. 282]. Звичайно, ми погоджуємося з тим, що податкові пільги обов'язково мають нормативне закріплення, тобто визначаються Податковим кодексом України. Однак, як нами вже наголошувалося раніше, вести мову про те, що платники, які отримують податкові пільги, мають переваги порівняно з іншими платниками, не є логічним, зважаючи на принцип рівності цих осіб як на одну із засад податкового законодавства.

Є. А. Масюченко не наводить дефініції категорії «податкові пільги», але визначає характерні ознаки цих пільг, до таких науковець відносить:

1) обмежену сферу застосування – кожна податкова пільга прив'язана до відповідного податку, а сфера її застосування обмежена податком, у механізм якого вона вбудована;

2) стимулюючу спрямованість – за критерієм призначення всі податкові пільги бувають стимулюючі (заохочення дій платників, спрямованих на вирішення загальнодержавних завдань) і підтримуючі, спрямовані на полегшення податкового навантаження для окремих груп платників податків, що має забезпечити більш сприятливі умови оподаткування;

3) регулюючу спрямованість – податкові пільги спрямовано на перерозподіл фінансових ресурсів з метою регулювання процесів і пропорцій економічного відтворення;

4) нейтральність – установлення податкових пільг не впливає на збільшення чи зменшення конкурентоздатності платника податків, оскільки порядок і підстави їх надання встановлюються з урахуванням вимог законодавства України про захист економічної конкуренції;

5) екстериторіальність – застосування пільг не має спеціальних обмежень за територіальною ознакою, їх застосовують на тій території, на якій стягують відповідний податок;

---

<sup>1</sup> [169] Финансовое право: учебник / отв.ред. Н.И. Химичева. 2-е изд., перераб. и доп. Москва: Юрист, 2004. С. 282.

б) мобільність – податкові пільги дають змогу оперативно коригувати умови оподаткування з метою забезпечення ефективної реалізації регулюючої функції податків, тобто вони можуть розглядатися як регулюючий податковий механізм тактичного характеру<sup>1</sup> [80]. Наведені характеристики в цілому відображають сутність податкових пільг. Разом із тим вважаємо логічніше вести мову про єдність стимулюючої й підтримуючої спрямованості податкових пільг. На нашу думку, надаючи податкові пільги відповідним категоріям платників податків, держава в такий спосіб заохочує суб'єктів до добровільного виконання податкового обов'язку, чим (завдяки саме стимулюванню) здійснює підтримку платників – зменшує податкове навантаження.

Стимулюючу функцію податкових пільг відзначає й М. В. Титова, вказуючи, що вони є різновидом правових стимулів, які спонукають суб'єкта до більш високого рівня активності правомірної поведінки. Метою застосування пільг є узгодження (гармонізація) інтересів особи, соціальних груп та держави. Крім того, за допомогою податкових пільг стимулюються інвестиції не лише у відповідні сфери виробництва, а й окремі регіони<sup>2</sup> [161, с. 15, 20]. Надання податкових пільг платникам податків можна назвати одним із проявів забезпечення балансу інтересів зобов'язаної і владної сторін у податкових правовідносинах. З одного боку, держава певним чином полегшує податкове навантаження й економить кошти платників податків, з другого – підвищує заінтересованість указаних суб'єктів у сумлінному і своєчасному виконанні податкового обов'язку, чим забезпечує наповнення дохідних частин відповідних бюджетів.

На необхідності врахування інтересів декількох суб'єктів державою при застосуванні стимулів в оподаткуванні наголошує Т. Ф. Юткіна. Ідеться саме

---

<sup>1</sup> [80] Масюченко Є. А. Податкові пільги як інструмент податкового регулювання. URL: <http://dspace.nbu.gov.ua/bitstream/handle/123456789/92705/02-Masiuchenko.pdf?sequence=1> (дата звернення: 03.02.2019).

<sup>2</sup> [161] Титова М. В. Налоговые льготы: дис. ... канд. юрид. наук. 12.00.14. Санкт-Петербург, 2004. С. 15, 20.

про інтереси: (1) держави – податкові стимули не повинні знижувати дохідність бюджету, а навпаки, мають сприяти активній інвестиційній діяльності; (2) юридичних осіб – вони мають впливати на темпи економічного зростання лише позитивно; (3) населення – вони не повинні служити причиною соціальних конфліктів через нерівномірний розподіл<sup>1</sup> [182, с. 265]. Узгодженість інтересів платників податків (як фізичних, так і юридичних осіб) і держави – вагомий чинник для гармонічного розвитку податкових відносин.

Н. М. Лайченкова, розглядаючи податкові пільги як невід’ємний елемент правового механізму податку, виділяє такі їх характеристики: 1) вони мають нормативний характер; 2) спрямовані на відповідне коло суб’єктів; 3) ці пільги є правом платника на знижену ставку податку, на перенесення строків сплати податків і зборів, на різні відрахування, а також на можливість повного звільнення від податків. Платник має право використати податкову пільгу з моменту виникнення підстав для її застосування, а законодавець не зобов’язує платників користуватися податковими пільгами<sup>2</sup> [72, с. 78 – 79]. Аналогічні риси податкових пільг виокремлює й О. В. Пономарьов<sup>3</sup> [115, с.79].

Загалом ми погоджуємося із запропонованим підходом вченої стосовно виокремлення ознак податкових пільг. Дійсно, податкові пільги, будучи регламентованими чинним податковим законодавством України, виступають елементом правового механізму податку (ст. 7 Податкового кодексу України). Крім цього, питання щодо застосування податкових пільг, передбачених законодавцем для певної категорії, платник вирішує на власний розсуд, тобто самостійно вирішує, реалізовувати йому таке право чи ні.

Однак позначимо декілька моментів, які, на нашу думку, є дискусійними. Н. М. Лайченкова вказує, що податкові пільги – право платника

---

<sup>1</sup> [182] Юткина Т. Ф. *Налоги и налогообложение: учеб.* Москва: ИНФРА-М. 2013. С. 265.

<sup>2</sup> [72] Лайченкова Н. Н. *Стимулы в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14.* Саратов, 2007. С. 78 – 79.

<sup>3</sup> [115] Пономарев А. В. *Правовые стимулы в налоговом праве Российской Федерации (финансово-правовой аспект): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14.* Москва, 2012. С. 79

на перенесення строків сплати податків і зборів<sup>1</sup> [72, с. 79]. Навряд чи наведене твердження є конструктивним, оскільки перенесення строків сплати податків і зборів хоча і є правом платника, але не належить до податкових пільг. Статтею 100 Податкового кодексу України передбачено 2 види перенесення строків сплати платником його грошових зобов'язань чи податкового боргу – розстрочення податкових платежів та /або їх відстрочення<sup>2</sup> [108].

Порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників затверджено наказом Міністерства доходів і зборів України від 10 жовтня 2013 р. за № 574<sup>3</sup> [129]. Детально не зупиняючись на розгляді процедури застосування розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань чи податкового боргу платників податків, відзначимо деякі принципові положення.

По-перше, при застосуванні зазначених видів перенесення строків сплати податкових платежів обов'язковою умовою є сплата відсотків за кожен 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, для розрахунку відсотків береться сума за вирахуванням суми пені<sup>4</sup> [129, п. 1.6]. Інакше кажучи, при використанні розстрочення/відстрочення податків та зборів, на платника покладається додатковий обов'язок щодо сплати відсотків за користування таким перенесенням строків. Метою ж застосування податкових пільг є зменшення податкового навантаження на платників податків відповідних категорій, стимулювання їх до прозорої діяльності й добровільного виконання обов'язків

---

<sup>1</sup> [72] Лайченкова Н. Н. Стимулы в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Саратов, 2007. С. 79.

<sup>2</sup> [108] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran2246#n2246> (дата звернення: 15.11.2018).

<sup>3</sup> [129] Про затвердження Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків: наказ Мін-ва доходів і зборів України від 10 жовт. 2013 р., № 574. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1853-13> (дата звернення: 07.10.2018).

<sup>4</sup> [129] Там само.

зі сплати податків і зборів і як наслідок – насичення бюджетів різних рівнів грошовими коштами.

По-друге, у законодавстві наводиться вичерпний перелік різновидів податкових пільг. Пунктом 30.9 ст. 30 Податкового кодексу України встановлено, що податкова пільга надається шляхом: а) податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку і збору; б) зменшення податкового зобов'язання після такого нарахування; в) встановлення зниженої ставки податку і збору; г) звільнення від сплати податку і збору. Як бачимо, навіть за формальним критерієм розстрочення / відстрочення податкових платежів не належить до податкових пільг.

Узагальнюючи наведене, зазначимо, що податкові пільги є своєрідним видом податково-правових стимулів. Зазначені стимули 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) вони стосуються лише одного складника податкового обов'язку – сплати податків чи зборів (зауважимо, що пільг з податкового обліку чи подання податкової звітності законодавством не передбачається);
- 4) такі стимули виступають одним із проявів забезпечення балансу інтересів зобов'язаної та владної сторони у податкових правовідносинах;
- 5) є вагомим елементом правового механізму податку;
- 6) виконують заохочувальну (мотиваційну) й підтримуючу функції;
- 7) вони служать правом відповідного платника податків, для реалізації якого необхідним є виконання певних дій, установлених законодавством (зокрема, підтвердження наявності умов, за яких надається відповідна податкова пільга).

Показовим є те, що податкові пільги широко застосовуються й у європейських країнах для стимулювання різних видів діяльності, зокрема, інноваційної й інвестиційної діяльності. Так, А. Бродська вказує, що в Польщі податкові пільги є особливим елементом податкового кодексу, що застосовується конкурентними проектами для вибору корпоративних сайтів і заохочення певних типів поведінки. Такі інструменти, спрямовані на заохочення прямих іноземних інвестицій, часто рекомендуються як засіб підвищення міжнародної конкурентоспроможності держави для покращення її здатності залучати міжнародний мобільний капітал [186, с. 28].<sup>1</sup> Учена акцентує увагу на тому, що за сучасних умов країни, що розвиваються, запроваджують податкові стимули саме із цією метою – для залучення капіталу й підтримки національного економічного зростання. Стимули часто трактуються ними як противага так званій загальній податковій системі. Розглядаючи податкові пільги як різновид певних стимулів для платників податків, дослідниця наголошує на можливості їх розуміння як певної компенсації для інвестора, адже у процесі здійснення відповідної господарської діяльності він може зіткнутися з низкою негативних чинників, як-от: (а) відсутність інфраструктури, (б) складність і застарілість законів, (в) бюрократія і слабке управління, як в оподаткуванні, так і в інших правових галузях. Теоретично ж приплив іноземного капіталу, залученого податковими стимулами, може підтримувати реформи існуючих проблемних законів і сприяти побудові необхідних адміністративних можливостей [186, с. 33 – 34].<sup>2</sup>

Дійсно, гнучка податкова система й безпосередня наявність податкових стимулів для суб'єктів господарювання формують інвестиційну привабливість чинять позитивний вплив на економіку держави. Разом із тим, твердження вченої про те, що за допомогою стимулів та іноземного капіталу можна усунути відповідні недоліки нормативного регулювання, видиться вельми

---

<sup>1</sup> [186] Brodzka A. Tax incentives in emerging economies. URL: [https://www.mruni.eu/upload/iblock/afc/002\\_brodzka.pdf](https://www.mruni.eu/upload/iblock/afc/002_brodzka.pdf). P.28. (Last accessed: 26.10.2018).

<sup>2</sup> [186] Там само. P.33 – 34.

спірним. На наше переконання, якість нормативно-правового регулювання будь-яких суспільних відносин залежить від інших чинників.

Активно зпровадила в національне законодавство податкові пільги й Індія. Як підкреслює С. Х. Шалова, вони ввійшли в практику ще на початку 90-х минулого століття разом з прийняттям Постанови про промислову політику (1991), якою було скасовано процес виробничого ліцензування й відкривався доступ іноземного капіталу до всіх галузей, у тому числі й до тих, що вважалися раніше суто державними. Нині в цій країні застосовується великий асортимент інструментів для стимулювання зростання економіки у виді податкових канікул і податкових пільг. При цьому перші можуть бути досить тривалими (аж до 10 років), а другі варіюються залежно від регіону.

Податковим законодавством Індії передбачено наявність 2 – х основних різновидів податкових пільг: (1) загальнодержавних, що діють на території всієї країни й (2) територіальних, які вступають у силу в певному штаті або відповідній зоні [175].<sup>1</sup> Зупинімося далі на розкритті вказаних пільг детальніше. Як свідчить аналіз індійського податкового законодавства, загальнодержавні податкові пільги вирішують у першу чергу завдання стимулювання експортно орієнтованих підприємств та організацій, що займаються розвитком інфраструктури країни. У разі отримання цього виду пільг такі підприємства звільняються від сплати експортних і митних зборів при ввезенні товарів на територію Індії, а також від єдиного центрального акцизу при покупці на національному ринку матеріалів та обладнання, що використовуються безпосередньо у процесі виробництва. Крім того, податковим законодавством цієї держави передбачено податкові канікули строком на 10 років з прибуткового податку з експортних доходів. Податок на додану вартість теж відшкодовується державою після підтвердження факту здійснення експорту виробленої продукції.

---

<sup>1</sup> [175] Шалова С. Х. Налоговые льготы как средство стимулирования экономического роста. *Инженерный вестник Дона*. 2015. № 2. Ч.2. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/nalogovye-lgoty-kak-sredstvo-stimulirovaniya-ekonomicheskogo-rosta> (дата звернення: 06.07.2018).

Зазначені податкові пільги поширюються на експорт не тільки товарів, а й послуг [175].<sup>1</sup> Також, окрім експортно орієнтованих підприємств і організацій, які займаються розвитком інфраструктури, державна підтримка у виді загальнодержавних податкових пільг поширюється й на промисловий сектор. Зокрема, держава скорочує на 30% суми податків, що сплачуються до державної скарбниці щорічно протягом перших 10-ти років з моменту реорганізації їх діяльності [175].<sup>2</sup>

Як свідчать здобутки науковців і відповідні нормативно-правові документи, на території Індії створюються технопарки, які відіграють важливу роль у реалізації довгострокової стратегії держави зі стимулювання економічного зростання і сприяння суспільному розвитку. Для цього в податковому законодавстві країни передбачені податкові пільги у виді безмитного ввезення на її територію всіх комплектуючих, устаткування й необхідних матеріалів, а також надання податкових канікул [194, с. 132].<sup>3</sup> Законодавець України дещо інакше підходить до оподаткування операцій з постачання комплектуючих, устаткування й необхідних матеріалів, однак відповідні пільги теж передбачені, проте лише для деяких видів таких операцій. Зокрема, йдеться про надання пільг з податку на додану вартість.

Згідно з п. 197.16 ст. 197 Податкового кодексу України звільняються від оподаткування операції із ввезення на митну територію України: а) устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії, енергозберігаючого обладнання й матеріалів, засобів вимірювання, контролю й управління витратами паливно-енергетичних ресурсів, обладнання й матеріалів для виробництва альтернативних видів палива або для виробництва енергії з відновлюваних джерел енергії; б) матеріалів, устаткування,

---

<sup>1</sup> [175] Шалова С. Х. Налоговые льготы как средство стимулирования экономического роста. Инженерный вестник Дона. 2015. № 2. Ч.2. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/nalogovye-lygoty-kak-sredstvo-stimulirovaniya-ekonomicheskogo-rosta> (дата звернення: 06.07.2018).

<sup>2</sup> [175] Там само.

<sup>3</sup> [194] Sunil M. The Indian Tax System and Its Reform. *ASCI Journal of Management*, 2011. 40(2). p. 132.



комплектуючих, що використовуються для виробництва, а саме: устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії; матеріалів, сировини, устаткування й комплектуючих, які будуть використовуватись у виробництві альтернативних видів палива або виробництві енергії з відновлюваних джерел енергії; енергозберігаючого обладнання, матеріалів і виробів, експлуатація яких забезпечує економію й раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів; засобів вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів [108].<sup>1</sup> При цьому обов'язковими умовами звільнення від оподаткування операцій із ввезення на митну територію України зазначених товарів є: (а) їх застосування платником податку для власного виробництва і (б) відсутність виробництва ідентичних товарів з аналогічними якісними показниками в Україні.

Як бачимо, законодавством звільняються від сплати податку на додану вартість певні операції із ввезення на митну територію України лише у випадку, якщо відповідні товари є інноваційними й будь-яких аналогій на вітчизняному ринку немає, а використовуватися вони мають лише для власного виробництва. Надаючи таку пільгу держава фактично заохочує суб'єктів господарювання до ввезення в країну й запровадження сучасних технологій як наслідок – для вироблення нових якісних продуктів, сприяючи тим самим зміцненню національної економіки.

Наведений досвід Індії щодо застосування податкових пільг в цілому є нетиповим для України, оскільки в податковому вітчизняному законодавстві відсутня класифікація вказаних податково-правових стимулів за критерієм поширення (та суб'єкта, який має право на їх надання). У той же час відповідні органи місцевого самоврядування мають право встановлювати податкові пільги за місцевими податками і зборами. Так, за п. 28 ст. 26 Закону «Про місцеве самоврядування в Україні», до виключної компетенції сільських, селищних і міських рад належить прийняття рішень стосовно надання пільг по

---

<sup>1</sup> [108] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4640> (дата звернення: 15.11.2018).

місцевих податках і зборах, а також земельному податку згідно з чинним податковим законодавством .

Потрібно відмітити, що податкова політика Індії, в тому числі й існуюче в країні податкове стимулювання шляхом надання податкових пільг, видиться вельми позитивною. Це можна пояснити декількома чинниками, приміром, вдалим поєднанням фіскальної й регулюючої функцій оподаткування, відповідною соціальною спрямованістю стимулювання, адже опосередковано задовольняються потреби населення й заповнюється його потенціал.

Не менш цікавим є підхід до податкового стимулювання і в державах Азії – в Кореї, Китаї й Сингапурі. Оподаткування служить основним інструментом державного втручання в діяльність ринків. Приміром, Гонконг і Китай підтримує ліберальну позицію з простим податковим режимом з низькими і єдиними ставками податків. З метою залучення іноземних інвесторів ці країни проголосили поліпшення загального інвестиційного клімату, а не запровадження податкових преференцій. Список їх інвестиційних стимулів є значно коротшим, порівняно з тими, що функціонують в Сингапурі й Республіці Корея. Певною мірою податкова політика Гонконгу має вигляд більш ринкової, ніж в інших багатих країнах. На відміну від податкової політики названих держав, Сингапур здійснив агресивне використання інвестиційних стимулів як частину своєї стратегії, зростання, причому із самого початку її розвитку. З огляду на відносно несприятливу обстановку (як економічну, так і географічну), що панує в державі, широкий спектр стимулів було застосовано майже до кожної виробничої й фінансової діяльності.

Така зміна у фокусі податкових стимулів у цій країні супроводжувалася постійним зниженням статутних ставок корпоративного податку ще із середини 80-х років ХХ ст. Ставка останнього зараз становить 17%, що є одним з найнижчих рівнів у світі (разом із Гонконгом і Китаєм). Різноманітні непрямі чинники, зокрема, низький рівень корупції, політична стабільність, професіоналізм у праці, допомогали сприятливому інвестиційному клімату в

Сінгапурі, що було надзвичайно важливим для підвищення ефективності податкових стимулів, торговельної марки стратегій зростання економіки держави. [197]<sup>1</sup>

Як відзначають учені, що Сінгапур як і Республіка Корея, здійснюють інтервенційну політику, про що свідчить політика їх податкових стимулів. Але в той же час той чи інший стимул, імовірно, буде більш рентабельним саме в Сінгапурі, ніж у Кореї, оскільки в Сінгапурі адміністративні витрати й можливості корупції, пов'язані з податковими стимулами, можуть бути значно нижчими.

Наведеним підтверджується, що сильний інвестиційний клімат – важливий чинник для залучення іноземних інвестицій. І Гонконг, і Китай успішно запрошували іноземних інвесторів, причому без особливої підтримки з боку податкової системи, хоча податкові пільги пропонуються для певних цільових галузей. Податкова політика в Сінгапурі – це той випадок, коли агресивні інвестиційні стимули поєднуються із дружніми до інвестицій середовищами, хоча конкретні емпіричні дані щодо ефекту стимулювання й недоступні. Показово, що податкові пільги можуть бути предметом зловживань, якщо чинники, яким так і немає місця, є достатньо сильними для залучення іноземних інвестицій. Сінгапур фактично скоригував свою політику стимулювання – від агресивної, широкомасштабної схеми стимулювання на ранніх стадіях її розвитку, коли конкурентні переваги були обмежені, – до більш цільової, поєднавши її з нижчими законодавчими ставками податків у середині 80-х минулого століття, коли вона вже стала привабливою місцем інвестування.<sup>2</sup> [197].

---

<sup>1</sup> [197] Tax Incentives and Tax Base Protection in Developing Countries. URL: [https://www.unescap.org/sites/default/files/S3\\_Tax-Incentives-and-Tax-Protection-Base.pdf](https://www.unescap.org/sites/default/files/S3_Tax-Incentives-and-Tax-Protection-Base.pdf) (Last accessed: 06.02.2019).

<sup>2</sup> [197] Tax Incentives and Tax Base Protection in Developing Countries. URL: [https://www.unescap.org/sites/default/files/S3\\_Tax-Incentives-and-Tax-Protection-Base.pdf](https://www.unescap.org/sites/default/files/S3_Tax-Incentives-and-Tax-Protection-Base.pdf) (Last accessed: 06.02.2019).

Отже, викладене дозволяє зробити такий висновок: використання податкових стимулів та їх ефективність залежать від внутрішньодержавної ситуації і пріоритетів розвитку держави. Як свідчить наведений іноземний досвід, альтернативою податковим стимулам є поліпшення загального інвестиційного клімату, а тому держава вправі обирати, що буде для її економіки більш зручним і прибутковішим.

Вдалою перспективою для України видяться поліпшення і загального інвестиційного клімату при надійності й авторитетності держави на міжнародній арені, й паралельний розвиток податкових стимулів для малого й середнього бізнесу. Ідея покращання інвестиційного клімату є, на нашу думку, доволі актуальною: по-перше, з'явиться можливість запуску світових франшиз на території України; по-друге, з огляду на екологізацію й автоматизацію розвинених країн Україна так чи інакше ставатиме на шлях цієї тенденції і при сприятливому інвестиційному кліматі з'явиться можливість втілення в життя цих технологій; по- третє, залучення іноземних інвестицій передбачає також створення нових компаній а, як наслідок – нових робочих місць, нових спеціальностей тощо. Що ж стосується розвитку податкових стимулів для малого й середнього бізнесу, то з огляду на наявність у розвинених країнах середнього класу Україні варто сконцентрувати увагу саме на цих стимулах, тому що створення вказаного бізнесу є найперспективнішою за рівнем отримуваних доходів можливістю швидшої окупності й менших ризиків.

Про специфіку застосування податкових пільг за кордоном ідеться й у дослідженнях Ю. А. Рюминої, яка підкреслює, що в країнах світу застосовуються різноманітні види податкових пільг. На її думку, всі податкові пільги можна поділити на (а) об'ємні (тобто пропорційні розміру понесених витрат), (б) приросні (що розраховуються залежно від приросту витрат на наукові розробки порівняно з базовим роком або середнім рівнем за певний період). Найвищий рівень об'ємної знижки застосовується в Австралії (150%) і Сінгапурі (200%), тобто з оподатковуваного доходу віднімаються суми, що в

1,5 – 2 рази перевищують витрати на відповідну інноваційну діяльність. У Нідерландах об'ємну знижку застосовують тільки до суми заробітної плати вчених та інженерів, зайнятих науково-дослідницькими й дослідно-конструкторськими розробками (далі – НДДКР).

Як підкреслює вчена, приросна знижка визначається з урахуванням досягнутого компанією збільшення витрат на НДДКР порівняно з рівнем базового року або середнього за певний період. Франція, Канада, США й Тайвань користуються приросною схемою розрахунку податкових пільг. Максимальна «приросна ставка» діє у Франції (50%). У Канаді, США, Японії і на Тайвані вона становить 20%. Деякі країни використовують обидві схеми одночасно, але для різних видів витрат. Наприклад, у США загальна приросна знижка доповнена об'ємною (20%) – для витрат приватного сектора, спрямованих на фінансування фундаментальних досліджень [138, с. 81 – 82].<sup>1</sup> Заслуговує на підтримку твердження дослідниці, що в кожній країні закріплено певний, так би мовити, набір пільг, поєднання яких залежить як від цілей та об'єктів стимулювання (це може бути, наприклад: (а) активізація інноваційної діяльності, виконуваної малими і середніми фірмами; (б) стимулювання приватного сектора до проведення фундаментальних досліджень; (в) створення умов для припливу у приватну науку висококваліфікованих кадрів тощо), так і від цілої низки чинників та обмежень більш загального порядку (зокрема, ієрархії цілей і завдань соціально-економічного розвитку країни, особливостей її економіки та науки, авторитет державної політики та ін.) [138, с. 84].<sup>2</sup> Дійсно, вплив податкових пільг на зростання відповідної діяльності платників податків залежить від багатьох взаємозумовлених чинників, у тому числі й економічних, політичних, соціальних тощо.

---

<sup>1</sup> [138] Рюмина Ю. А. Зарубежный опыт налогового стимулирования инновационной деятельности. *Вест. Томск. ун-та. Экономика*. 2012. № 3 (19). С. 81-82.

<sup>2</sup> [138] Там само. С. 84.

Щодо цього важливо враховувати, що, незважаючи на взаємозв'язок указаних чинників, може мати місце їх дисбаланс, за якого стимулювання шляхом надання податкових пільг платникам податків може мати негативний ефект (ідеться про втрати коштів державного й місцевих бюджетів, що призводить у подальшому до дестабілізації функціонування фінансової системи держави взагалі). Наведені міркування – своєрідний поштовх для перегляду існуючих підходів до регламентування податкових пільг в Україні, в тому числі, в частині застосування податкових пільг окремих галузях, визначення пріоритетних напрямків розвитку економіки держави та регіонів. До того ж варто приділити певну увагу належному контролю за ефективністю й затребуваністю існуючих податкових пільг з боку тих чи інших платників податків.

Держава передбачає встановлення відповідного контролю за наданням тих чи інших податкових пільг з урахуванням обов'язку платників податків подавати звітність про суми податків і зборів, не сплачені до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг. За постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг» від 27 грудня 2010 р. за № 1233 [128]<sup>1</sup> суб'єкт господарювання, який не сплачує податки і збори у зв'язку з отриманням податкових пільг, самостійно веде облік сум таких пільг і складає звіт про використання таких податкових стимулів за встановленою формою. У вказаному звіті платник має зазначити такі дані:

- а) вказівка на звітний податковий період (рік, квартал);
- б) повне найменування суб'єкта господарювання;
- в) код платника податків згідно з ЄДРПОУ або реєстраційний номер його картки;

---

<sup>1</sup> [128] Про затвердження Порядку обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг: постанова Кабінету Міністрів України від 27 груд. 2010 р., № 1233. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1233-2010-п> (дата звернення: 20.11.2018).

г) місцезнаходження цієї особи (його поштовий індекс, а за бажанням – номер телефону, в тому числі мобільного, адреса електронної пошти);

д) код податку, збору та його найменування;

е) код пільги (згідно з довідником податкових пільг) і найменування;

є) сума податкових пільг;

ж) строк користування нею;

з) сума коштів, використана за цільовим призначенням;

і) дата заповнення;

й) підписи суб'єкта господарювання [41].<sup>1</sup> Законодавством також встановлено періодичність подання звітності про суми коштів, отриманих суб'єктом господарювання у виді податкових пільг. Цей термін становить 3, 5, 9, і 12 календарних місяців, при цьому такий звіт подається за місцем реєстрації платника протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового періоду [128, п. 2,3].<sup>2</sup>

О. О. Дмитрик і К. О. Токарева, досліджуючи особливості надання податкових пільг як однієї з форм державної допомоги суб'єктам підприємництва, слушно акцентують увагу на тому, що у контролюючих органів теж виникають певні обов'язки, пов'язані із використанням платниками податків податкових пільг. Ці органи мають обов'язок: (1) зі складання зведеної інформації про суми податкових пільг юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, з визначення втрат доходів бюджету внаслідок надання податкових пільг; (2) здійснення контролю: за правильністю надання податкових пільг та їх обліку, за їх цільовим застосуванням (за наявності законодавчого визначення напрямків їх використання – це щодо умовних

---

<sup>1</sup> [41] Додаток до Порядку обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг: постанова Кабінету Міністрів України від 27 груд. 2010 р. № 1233. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1233-2010-п> (дата звернення: 16.09.2018).

<sup>2</sup> [128] П. 2,3 Порядку обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг: постанова Кабінету Міністрів України від 27 груд. 2010 р. № 1233. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1233-2010-п> (дата звернення: 20.11.2018).

податкових пільг і за своєчасним поверненням коштів, не сплачених до бюджету внаслідок отримання пільги й у разі її надання на зворотній основі. У випадках нецільового застосування податкових пільг чи несвоєчасного їх повернення контролюючі органи вправі вжити забезпечувальний захід податково-правового примусу й повернути грошові кошти до відповідного бюджету з нарахуванням пені в розмірі 120 % річних облікової ставки Національного банку України. Таким чином, держава, надаючи суб'єктам господарювання допомогу у виді податкових пільг, у той же час наділяє їх і відповідними додатковими обов'язками, невиконання яких створює певні перепони у практичній реалізації вказаної форми державної підтримки цих суб'єктів [39, с. 72].<sup>1</sup> Повторимось, що використання аналізованого податково-правового стимулу відбувається за бажанням платника податків, це є його правом, від якого він може відмовитись. Одночасно це право породжує відповідний кореспондуючий обов'язок з боку контролюючих органів.

Отже, платник податків має можливість як не використовувати податкові пільги, так і зупинити їх застосування на один або декілька податкових періодів. Податкові пільги, не використані господарюючим суб'єктом, не перенесуться на інші податкові періоди, в рахунок майбутніх платежів з податків і зборів або відшкодовані з бюджету [108, п. 30. 4 ст. 30].<sup>2</sup> Проте, яким чином суб'єкт господарювання має реалізувати таку відмову або перенесення строку використання податкових пільг залишається поза межами правового регулювання.

Із цього приводу вбачається логічними й обґрунтованими міркування згаданих учених. Адже брак відповідного нормативного закріплення положень стосовно вищевказаної проблеми не дозволяє платникам податків повною мірою реалізувати свої права. За такого підходу суб'єкт

---

<sup>1</sup> [39] Дмитрик О. О., Токарева К. О. *Форми державної допомоги суб'єктам підприємництва: актуальні питання правового регулювання. Правові основи здійснення господарської діяльності в інноваційному суспільстві*: моногр. / за ред. А. П. Гетьмана, О. О. Дмитрик, Г. В. Анісімової. Харків. Право, 2018. С. 72.

<sup>2</sup> [108] П. 30.4 ст. 30 Податкового кодексу України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4528>



господарювання повинен або використовувати чіткі законодавчі приписи, що стосуються застосування податкових пільг, або ж тримати свої права на підтримку та податкові стимули, так би мовити, при собі, оскільки чинне податкове законодавство щодо наведеного наразі є колізійним і неузгодженим. Як переконують дослідниці, для усунення вказаних недоліків необхідно внести зміни до Податкового кодексу України й закріпити порядок відмови від застосування податкових пільг чи їх зупинення [39, с. 75 – 76].<sup>1</sup> Ми підтримуємо підхід, запропонований науковцями щодо нагальної потреби внести зміни чи доповнення до актів податкового законодавства, що стосуються питання закріплення правового механізму зупинення використання податкових пільг на один або декілька податкових періодів. Разом із тим розглядаючи податкові пільги як вид податкових стимулів, залишається невирішеним питання стосовно доцільності відмови від їх реалізації.

З нашого погляду, в цій ситуації слід згадати, що використання податкових пільг – це безпосереднє право платника податків, яке він може реалізовувати, а може й ні (це залежить від будь-яких чинників, навіть суб'єктивних). Зважаючи на це, підкреслимо, що вести мову про визначення механізму відмови від податкових пільг не є логічним. Ось чому пропонуємо внести зміни до ст. 30 Податкового кодексу України й викласти п. 30. 4 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 з письмовою заявою до контролюючого органу в порядку, встановленому законом.

---

<sup>1</sup> [39] Дмитрик О. О., Токарева К. О. *Форми державної допомоги суб'єктам підприємництва: актуальні питання правового регулювання. Правові основи здійснення господарської діяльності в інноваційному суспільстві*: моногр. / за ред. А. П. Гетьмана, О. О. Дмитрик, Г. В. Анісімової. Харків. Право, 2018. С. 75-76.

Податкові пільги, не використані платником податків, не можуть бути перенесені на інші податкові періоди, зараховані в рахунок майбутніх платежів з податків і зборів або відшкодовані з бюджету».

Як вбачається, для належного функціонування досліджуваного різновиду податково-правових стимулів правове регулювання має бути чітким і прозорим.

### **2.3. Спеціальний податково-правовий режим як вид стимулів у податковому праві**

В Україні, як і в багатьох інших країнах світу, для виконання функцій держави в різноманітних сферах суспільного життя необхідне безперервне надходження грошових коштів, що зазвичай акумулюються в бюджетах різних рівнів. Аби забезпечити таке надходження коштів до вказаних грошових фондів, держава має створювати певні правові механізми, встановлювати відповідний порядок регулювання відносин щодо оподаткування. Фактично має встановлюватися конкретний режим реалізації податкових правовідносин. У податковому законодавстві України вже доволі тривалий час фігурує правова конструкція «спеціальний податковий режим», деякі проблеми, пов'язані з визначенням сутності цієї категорії вже розглянуто такими вченими, як К. В. Андрієвський, С. А. Даніелян, О. М. Козирін, М. П. Кучерявенко, С. Г. Пепеляєв та ін. Водночас зміст поняття «податковий режим» (або «податково-правовий режим») залишається поза увагою як нормотворця, так і науковців. Отже, в цьому підрозділі дисертації ми зупинимося на з'ясуванні сутності вищезазначеної категорії й на розкритті ознак податково-правового режиму та його видів.

Для з'ясування змісту поняття категорії «податково-правовий режим» вважаємо за потрібне розглянути спочатку суть таких вихідних термінів, як «режим» і «правовий режим». Так, у Великому енциклопедичному словнику зазначено, що слово «режим» може застосовуватись у декількох значеннях,

зокрема: (а) державний лад, спосіб правління; (б) точно встановлений розпорядок життя, праці, відпочинку та ін.; (в) система правил, законів, запроваджуваних для досягнення мети; (г) умови діяльності чи існування<sup>1</sup> [14, с. 1124]. Схожий підхід до визначення трактування цього терміна містить і сучасний Академічний тлумачний словник<sup>2</sup> [147].

Із цього приводу К. В. Андрієвський зауважує, що термін «режим» з'явився і почав активно використовуватися ще з XIII століття як політичне, а дещо пізніше – як правове поняття<sup>3</sup> [4, с. 13]. На переконання вченого, режим варто розглядати як системне встановлення й забезпечення порядку, яким відображається відповідний етап розвитку суспільних відносин при взаємодії як саморегульованих процесів, так і регульованих підсистем на певному проміжку часу й на певній території держави. При цьому науковець пропонує виділяти відповідні його ознаки. Він вважає, що режим:

1) є способом організації мікросоціальних процесів в урегулюванні суспільних відносин, деталізує спрямованість на впорядкування економічних, соціальних або правових відносин;

2) це динамічна категорія, що припускає сукупність активних дій учасників відносин з урегулювання певного виду поведінки;

3) ґрунтується на системі економічних інтересів, що склалася, й соціальних і культурних цінностей;

4) забезпечує (разом зі своїм динамічним характером) певну стабілізацію всієї системи відносин у суспільстві, приводячи її елементи, структурні характеристики у пропорційне співвідношення й забезпечуючи координацію функціонування всіх складників суспільної системи;

---

<sup>1</sup> [14] Большой энциклопедический словарь / гл. ред. А. М. Прохоров. Москва, 1990. С. 1124.

<sup>2</sup> [147] [Словник української мови: в 11 томах. Том 8, 1977. С. 485. URL: http://sum.in.ua/s/rezhym](http://sum.in.ua/s/rezhym) (дата звернення: 11.12.2018).

<sup>3</sup> [4] Андрієвський К. В. Спеціальні податкові режими: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2009. С. 13.

5) є сукупністю владних структур, які з урахуванням наявних повноважень можуть реалізовувати дії, що складають зміст режимного управління;

б) реалізація мети будь-якого режиму припускає використання узгодженої, впорядкованої системи методів досягнення цих цілей<sup>1</sup> [4, с. 16-17].

Наведений підхід, треба наголосити, вбачається доволі неоднозначним. Зокрема, ми не можемо підтримати тезу К. В. Андрієвського, що режим є сукупністю владних структур, які з урахуванням наявних повноважень можуть реалізовувати дії, що складають зміст режимного управління, оскільки, на нашу думку, «сукупність владних структур» – це своєрідний перелік суб'єктів, наділених конкретними владними повноваженнями. За такого підходу термін «режим» ототожнюється з певним суб'єктним складом учасників відповідних правовідносин та обсягом їх повноважень, що нелогічно. Ведучи мову про правовий режим, звернімо увагу на те, що конкретний правовий режим установлюється державою в особі владного суб'єкта шляхом закріплення у відповідних правових нормах і становить собою той чи інший порядок упорядкування таких правовідносин. Вважаємо, що термін «режим» варто розглядати як родову категорію, яка означає порядок регулювання відповідних суспільних відносин за допомогою відповідних засобів, методів чи способів.

Одним із фахівців – теоретиків держави і права, які розглядали природу правових режимів, є С. С. Алексєєв. Учений указує, що в загальному вигляді правових режим становить собою порядок урегулювання, виражений комплексом правових засобів, що характеризують особливе поєднання взаємодіючих між собою дозволів, заборон і позитивних приписів і створюють особливу спрямованість цього процесу<sup>2</sup> [2, с. 186]. Учений підкреслює, що правовий режим виражає ступінь жорсткості юридичного реагування,

---

<sup>1</sup> [4] Андрієвський К. В. Спеціальні податкові режими: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2009. С. 16-17.

<sup>2</sup> [2] Алексєєв С.С. Общие дозволения и общие запреты в советском праве: моногр.. Москва, 1989. С. 186.

наявність певних обмежень і пілґ, допустимий рівень активності суб'єктів і межі їх правової самостійності<sup>1</sup> [2, с. 186].

Децо схожим і доволі слушним видиться переконання О. В. Петришина і В. Д. Ткаченка, в тому, що під правовим режимом слід розуміти порядок упорядкування, який забезпечується особливим поєднанням залучених для його здійснення способів, методів і типів такого регулювання<sup>2</sup> [50, с. 410]. Отже, за такого підходу правовий режим становить собою сукупність різних правових засобів, установлених правовими нормами, за допомогою комплексного поєднання яких і відбувається впорядкування відповідних суспільних відносин.

А. В. Малько й А. В. Косак теж стоять на позиції, подібній до зазначених, стверджуючи що правовий режим – це особливий порядок правового регулювання, який виражається у відповідному поєднанні юридичних засобів, що створює бажаний соціальний стан і конкретну ступінь сприятливості (або ж несприятливості), що стосуються інтересів суб'єктів права<sup>3</sup> [123, с. 9].

Синтезуючи наведені твердження науковців, наведемо ознаки правового режиму, який: а) встановлюється низкою відповідних законодавчих приписів та актами законодавства; регулює поведінку суб'єктів відповідних правовідносин; в) має дуалістичну мету – впорядкування конкретних відносин шляхом визначення їх суб'єктного складу, об'єкта і змісту і задоволення інтересів учасників відносин, в тому числі інтересів держави; г) реалізується за допомогою різних правових засобів – як стимулів і преференцій, так і заборон та обмежень; д) має галузевий характер – правові режими закріплюються нормами певної галузі права.

Вивчаючи проблеми закріплення й функціонування податково-правових режимів, М. П. Кучерявенко констатує, що вони виражають нерозривний

---

<sup>1</sup> [2] Алексеев С.С. Общие дозволения и общие запреты в советском праве: моногр. Москва, 1989. С. 186.

<sup>2</sup> [50] Загальна теорія держави і права: підруч. для студ. юрид. спец. вищ. навч. закл. / за ред. М. В. Цвіка, В. Д. Ткаченка, О. В. Петришина. Харків: Право, 2002. С. 410.

<sup>3</sup> [123] Правовые режимы: общетеоретический и отраслевые аспекты: моногр. / под. ред. А. В. Малько и И. С. Барзиловой. Москва: Юрлитинформ, 2012. С. 9.

зв'язок правової форми і фактичного змісту регульованих відносин у сфері оподаткування і характеризується певною стабільністю та стійкістю<sup>1</sup> [71, с. 64, 65]. Теза науковця заслуговує на підтримку, оскільки, податково-правовий режим дійсно становить собою порядок регламентації суспільних відносин, які становлять предмет податкового права, і передбачає встановлення прав та обов'язків учасників податкових відносин, порядку і строків їх реалізації, відповідних правових заохочень, а також мір відповідальності в разі невиконання (чи неналежного виконання) цих прав та обов'язків у нормах податкового законодавства.

У цьому ж контексті варто наголосити на важливості методу правового впорядкування відповідних правовідносин. З точки зору К. В. Андрієвського, метод правового регулювання виступає невід'ємним елементом правового режиму<sup>2</sup> [4, с. 38]. Загальновідомим є факт, що в регламентуванні податкових правовідносин застосовується імперативний метод [23, 52, 106]<sup>3</sup>. Показово, що за методом правового регулювання податкове право мало чим відрізняється від традиційного фінансового права, в основі якого лежить метод владних приписів, який М. П. Кучерявенко характеризує як своєрідний механізм регулювання, особливе переплетення норм, як юридичний режим. Метод податкового права вважається фінансово-правовим і передбачає використання імперативних норм, причому тут ідеться про безумовний характер імперативності. Наприклад, призначення санкцій за податкові правопорушення виключає альтернативу, отже ці санкції визначаються однозначними і безумовними. У нормах податкового права закріплюються обов'язки щодо передачі коштів платників до бюджетів<sup>4</sup>[106, с. 14, 15].

---

<sup>1</sup> [71] Кучерявенко Н. П. Курс налогового права в 6-ти т. Т. II: Введение в теорию налогового права. Харьков: Легас, 2004. С. 64, 65.

<sup>2</sup> [4] Андрієвський К. В. Спеціальні податкові режими: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2009. С. 38.

<sup>3</sup> Див.: [23, 52, 106] Винницький Д. В. Налоговое право: учеб. для академ. бакалавриата. Москва, Юрайт: 2018. 360 с.; Иванова В. Н. Налоговое право: учеб. Ростов-на-Дону. Феникс, 2016. 427 с.; Податкове право України: підруч. / за ред. М. П. Кучерявенка. Харків: Право, 2018. 512 с. та ін.

<sup>4</sup> [16] Податкове право України: підруч. / за ред. М. П. Кучерявенка. Харків: Право, 2018. С. 14, 15.

Погоджуючись у цілому із вищезазначеним підходом науковця, вважаємо за необхідне уточнити наведену позицію. Справа в тому, що у фінансово-правовому регулюванні імперативний метод має свої особливості, пов'язані безпосередньо з наявністю в рамках безумовного імперативу певних договірних конструкцій. Зокрема, доволі поширеними прикладами такого договірного регулювання у фінансових відносинах можна назвати відносини, пов'язані з розстроченням чи відстроченням податкових платежів. Аналізуючи порядок розстрочення та відстрочення податкових платежів, К. О. Токарева переконує, що обов'язковою умовою перенесення строків сплати податків і зборів має бути укладення відповідного договору між платником податків і контролюючим органом, яким приймається рішення про надання розстрочення (відстрочення). При цьому мають бути визначені строки його укладення й умови, які мають міститись у такому документі<sup>1</sup> [163, с. 44].

Іншим прикладом договірного регулювання у певних публічних правовідносинах можна назвати договори про надання міжбюджетних трансфертів на місцевому рівні. Ідеться про надання такого виду трансфертів між місцевими бюджетами, як субвенції. Відповідно до ч. 2 ст. 101 Бюджетного кодексу України [19]<sup>2</sup> умови надання субвенцій визначаються відповідним договором сторін, якщо інше не встановлено цим Кодексом. Це свідчить про те, що як у бюджетному, так і у податковому регулюванні має місце застосування договорів. Разом із цим слід навести слушні міркування О. О. Дмитрик стосовно того, що застосування договірних конструкцій в упорядкуванні фінансово-правових відносин не означає, що фінансове право поряд з імперативним використовує й диспозитивний метод правового регулювання<sup>3</sup> [40, с. 53]. Тож вважаємо, що саме метод правової регламентації визначає специфічність кожного конкретного (галузевого) режиму.

---

<sup>1</sup> [163] Токарева К. О. Відстрочення або розстрочення податкових платежів як форма державної допомоги суб'єктам господарювання. *Право та інновації*. 2018. № 3 (23). С. 44.

<sup>2</sup> [19] Бюджетний кодекс України від 08. 07. 2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 23.05.2018).

<sup>3</sup> [40] Дмитрик О. А. Категорія «фінансово-правовий договір»: право на існування. *Системообразующие категории в финансовом праве: состояние и перспективы трансформации*:

Зважаючи на викладене, робимо висновок, що впорядкування фінансово-правових відносин відбувається за допомогою імперативного методу, який має певні особливості. Саме метод правового регулювання є одним із чинників, що визначають характер закріплення в нормах певної галузі права відповідного порядку регулювання відносин, які становлять предмет цієї правової галузі. Ідеться про те, що залежно від використовуваних для регулювання правовідносин засобів і способів, відрізнятиметься й наявність відповідних правових режимів.

Найбільш поширеним є поділ податкових режимів на загальні і спеціальні. К. В. Андрієвський із цього приводу зазначає, що загальний режим забезпечується державою в певній сфері регулювання й діє на всій території держави. Він охоплює режим як загальнодозволяючий, так і дозвільний. А режим, відмінний від загальнодержавного, йменується як спеціальний<sup>1</sup> [4, с. 54]. У цілому наведений підхід учений аргументує. Дійсно, порядок регламентації відповідних правовідносин, що поширюється на всіх учасників останніх, є загальним, а порядок регулювання, який поширюється на певне коло учасників, об'єднаних між собою за відповідними характеристиками, і який відрізняється від загальновстановленого, є спеціальним порядком. Навряд чи можна погодитися з твердженням науковця стосовно того, що лише той режим, який є відмінним від загальнодержавного, є спеціальним.

На наше переконання, в податковому регулюванні поділ режимів на види не завжди залежить від рівня його встановлення. Проілюструємо висловлене на прикладі фіксованого сільськогосподарського податку. Із прийняттям Податкового кодексу України (наприкінці 2010 р.) вказаний платіж було віднесено до загальнодержавних податків і зборів (пп. 9.1.14 п. 9.1 ст. 9), тобто його сплата була обов'язковою на всій території України, крім випадків, передбачених податковим законодавством. При цьому вже тоді він

---

матеріали междунар. науч.-практ. конф. (г. Харьков, 15–16 апреля 2010 г.). Харьков: НИИ гос. структура и мест. самоупр., 2010. С. 53

<sup>1</sup> [4] Андрієвський К. В. Спеціальні податкові режими: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2009. С. 54.



мав статус спеціального податкового режиму (гл. 2 розд. XIV Податкового кодексу України)<sup>1</sup> [108]. Ще одним прикладом може послужити сучасний підхід до регулювання єдиного податку, який наразі належить до місцевих (пп. 10.1.2 п. 10.1 ст. 10 Податкового кодексу України), однак саме його законодавець визначив як спеціальний податковий режим<sup>2</sup> [109].

Як уже зазначалося, правові режими мають галузевий характер, тобто встановлюються нормами конкретної правової галузі й поширюються на учасників відповідних правовідносин. Для податково-правового регулювання притаманна наявність як загального, так і спеціального (особливого) режимів. Такий висновок можна зробити з урахуванням формального законодавчого закріплення, проте з певним застереженням. Так, у структурі Податкового кодексу України окремо виділено розділ XIV «Спеціальні податкові режими». Крім того, у його ст. 12 закріплено визначення конструкції «спеціальний податковий режим»: це система заходів, що визначають особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. Цей режим може передбачати особливий порядок визначення елементів податку і збору, звільнення від сплати окремих податків і зборів<sup>3</sup> [109, п. 11.2, п. 11.3 ст. 11].

Схожий підхід обрано й у податковому законодавстві Російської Федерації. Так, у ст. 18 Податкового кодексу РФ зазначено, що спеціальні податкові режими можуть передбачати особливий порядок визначення елементів оподаткування, а також звільнення від обов'язку зі сплати окремих податків і зборів, передбачених статтями 13–15 цього кодексу<sup>4</sup> [93]. При цьому до спеціальних режимів оподаткування віднесено: а) систему оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників (єдиний сільськогосподарський податок); б) спрощену систему оподаткування; в) систему оподаткування у

---

<sup>1</sup> [108] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20110101#o6888> (дата звернення: 15.11.2018).

<sup>2</sup> [109] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI (в ред. станом на 01 січ. 2011 р.). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20181004> (дата звернення: 25.03.2018).

<sup>3</sup> [109] Там само.

<sup>4</sup> [93] Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. N 146-ФЗ. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/) (дата звернення 21.11.2018).

виді єдиного податку на поставлений дохід для окремих видів діяльності; г) систему оподаткування при виконанні угод про розподіл продукції; д) патентну систему оподаткування<sup>1</sup> [93, ч. 2 ст. 18]. Як бачимо, російський законодавець наводить достатньо ємний перелік спеціальних податкових режимів, що є позитивним з огляду на те, що такі режими є стимулюючими як для окремих видів платників, так і для пріоритетних видів їх діяльності.

Зовсім інший підхід застосовано у Податковому кодексі Республіки Беларусь, де йдеться не про спеціальні, а про особливі режими оподаткування. Відповідно до ст. 10 указанного нормативно-правового акта вони становлять собою спеціальний порядок обчислення і сплати податків, зборів (мит), що застосовується у випадках і порядку, встановлених Особливою частиною цього Кодексу або Президентом Республіки Беларусь<sup>2</sup> [89]. З урахуванням наведеного можна констатувати, що особливий податковий режим: (а) передбачає відмінний від загального порядок обчислення і сплати податкових платежів; (б) устанавлюється податковим законодавством (зокрема, Податковим кодексом Республіки Беларусь) або Президентом Республіки. Показово, що при встановленні особливих режимів оподаткування платники, об'єкти оподаткування, а також податкові пільги визначаються в порядку, передбаченому вказаним Кодексом або Президентом Республіки.

Згідно з ч. 2 ст. 10 Податкового кодексу Республіки Беларусь<sup>3</sup> [89] особливий режим оподаткування застосовується для платників таких податків та зборів, як-то: (а) податок при спрощеній системі оподаткування; (б) єдиний податок з індивідуальних підприємців та інших фізичних осіб; (в) єдиний податок для виробників сільськогосподарської продукції; (г) податок на гральний бізнес; (д) податок на доходи від здійснення лотерейної діяльності; (е) податок на доходи від проведення електронних інтерактивних ігор; (є) збір

---

<sup>1</sup> [93] Там само.

<sup>2</sup> [89] Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) от 29 декаб. 2009 г. N 71-3. URL: <http://www.nalog.gov.by/ru/special-part/> (дата звернення 07.11.2018).

<sup>3</sup> [89] Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) от 29 декаб. 2009 г. N 71-3. URL: <http://www.nalog.gov.by/ru/special-part/> (дата звернення 07.11.2018).

за здійснення ремісничої діяльності; (ж) збір за провадження діяльності з надання послуг у сфері агроекотуризму; (з) єдиний податок на поставлений дохід.

Викладене свідчить: (1) що за кожним з означених податкових платежів передбачаються певні «послаблення» для платників податків, (2) про виключну компетенцію Президента Республіки Беларусь щодо встановлення особливих податкових режимів, навіть якщо вони не передбачені нормами податкового законодавства, (3) що податкові пільги є складовим компонентом особливих податкових режимів і мають визначатися за кожним з них. Показово, що в Україні Президент немає таких повноважень у сфері податкового регулювання. Крім того, важко уявити й випадки встановлення певних «додаткових» спеціальних податкових режимів поза межами податкового законодавства. Поряд із цим навряд чи можна погодитися з доцільністю виокремлення податкових пільг у складі таких режимів, зважаючи на те, що вони є окремим видом податково-правових стимулів (більш докладно ми зупинялися на цьому в попередньому підрозділі дисертації). Отже, конструкції «спеціальний податковий режим» та «особливий податковий режим» різняться за своїм змістовим наповненням.

Попри наявність у податковому законодавстві України, РФ, Республіки Беларусь однієї з цих категорій, варто наголосити, на тому, що воно не містить будь-яких указівок щодо загального податкового режиму чи загального режиму оподаткування. Разом із тим ще раз нагадаємо про неможливість існування спеціального режиму без загального, оскільки саме останній виступає певним фундаментом для формування спеціального режиму. З урахуванням викладеного можемо констатувати, що загальним податковим режимом є будь-який режим, відмінний від спеціального податкового. Загальний режим оподаткування становить собою фронтальний порядок регламентації податкових відносин. На нашу думку, в цій ситуації треба зробити акцент на порядку сплати податків і зборів, на веденні податкового обліку й поданні податкової звітності, оскільки саме ці компоненти і

становлять собою податковий обов'язок платника податків (у широкому значенні) й мають суттєві відмінності при застосуванні загального і спеціального податкових режимів. Крім цього, вони різняться за колом поширення: загальний режим поширюється на будь-яких учасників податкових відносин, спеціальний – лише на осіб, які відповідають низці умов, установлених податковим законодавством.

Підсумовуючи наведене, зробимо такий висновок:

– термін «режим» – це інституційна категорія, що означає порядок регулювання відповідних суспільних відносин за допомогою певних засобів, методів і способів;

– поняття «правовий режим» становить собою сукупність різних правових засобів, установлених нормами відповідної галузі права й за допомогою комплексного поєднання яких відбувається впорядкування відповідних суспільних відносин;

– правовий режим має певні ознаки: (а) установлюється відповідними законодавчими приписами, (б) має галузевий характер, (в) регулює поведінку суб'єктів відповідних правовідносин, (г) реалізується за допомогою різноманітних правових засобів;

– це поняття має дуалістичну мету – (в) впорядкування конкретних правовідносин шляхом визначення їх суб'єктного складу, об'єкта і змісту і (б) реалізація інтересів учасників відносин, в тому числі інтересів держави.

Оскільки податково-правовий режим виступає видом правового, йому теж притаманні всі вищевказані ознаки. Так, податково-правовий режим: (1) регулює поведінку суб'єктів податкових правовідносин, (2) реалізується за допомогою різноманітних правових засобів (як стимулів і преференцій, так і заборон та обмежень), (3) метою такого режиму є: а) врегулювання однорідних суспільних відносин щодо надходження коштів від платників до бюджетів різних рівнів у формі податків і зборів шляхом визначення їх суб'єктного складу, об'єкта і змісту; б) реалізація інтересів учасників відносин (передусім податкових, адже йдеться 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). Податково-правовий режим має бути встановлений таким чином, щоб сприяти балансу інтересів як владних, так і зобов'язаних суб'єктів податкових відносин.

У наукових колах виділяють 3 основні підходи до визначення спеціальних податкових режимів:

– інституціональний – особливий порядок правового регулювання податкових правовідносин окремих груп суб'єктів та об'єктів, що підпадають під його дію;

– системно-організаційний – окрема система заходів з оподаткування, особливий порядок з обчислення і сплати податку окремими категоріями платників податків у межах певної території або галузі економіки;

– фінансово-економічний – специфічно побудована система оподаткування з метою спрощення процесу оподаткування, реалізації його принципів і як інструмент податкової політики, якому притаманні певні регуляторні риси щодо досягнення максимального фіскального й регулюючого ефекту, а також вирішення певних соціально-економічних завдань<sup>1</sup> [59, с. 46, 47]. Це свідчить про зміщення наголосу при дослідженні вищевказаної категорії та про її різноаспектність.

За ст. 11 Податкового кодексу України<sup>2</sup> [108] спеціальний податковий режим становить собою систему заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. Наразі до таких режимів в Україні належить лише спрощена система оподаткування, обліку та звітності – єдиний податок. Зупинімося далі на більш докладному розгляді правового регулювання останнього, зокрема, охарактеризуємо деякі аспекти правового впорядкування вказаного платежу. Відповідно до п. 291. 2 ст. 291

---

<sup>1</sup> [59] Князькова В. Я. Спеціальні податкові режими в сучасній теорії оподаткування. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2012. № 11 (138). С. 46, 47.

<sup>2</sup> [108] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran8438#n8438> (дата звернення: 15.11.2018).

Податкового кодексу України<sup>1</sup> [108] спрощена система оподаткування, обліку та звітності – це особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, установлених п. 297.1 ст. 297 цього Кодексу, на сплату єдиного податку в порядку й на умовах, визначених цією главою, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності. З огляду на наведене можемо констатувати, що закріплений Податковим кодексом України спеціальний режим оподаткування передбачає трикомпонентну «структуру»: (а) сплата одного податку замість декількох – єдиного, (б) спрощене ведення податкового обліку й (в) спрощене подання податкової звітності. При цьому обрати спрощену систему оподаткування може як юридична особа, так і фізична особа – підприємець, якщо вона відповідає встановленим вимогам і реєструється як платник єдиного податку.

Справедливо зауважує Ю. І. Аністратенко, що режим спрощеного оподаткування характеризується такою специфічною ознакою, як консолідованість, що означає об'єднання в одному платежі податків і зборів, які зазвичай сплачуються в загальному режимі оподаткування<sup>2</sup> [6, с. 182, 183]. Дійсно, це так. Відповідно до підрозділу 8 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України платники єдиного податку не є платниками таких податків і зборів, визначених цим Кодексом. Ідеться, зокрема, про: (а) податок на прибуток підприємств; (б) податок на доходи фізичних осіб (для фізичних осіб-підприємців); (в) податок на додану вартість з операцій з постачання товарів та послуг, місце надання яких розташоване на митній території України, за винятком податку на додану вартість, що сплачується юридичними особами, які обрали ставку оподаткування 6 %; (г) земельний податок, крім податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення підприємницької діяльності; (г) плата за користування надрами; (д) збір за спеціальне використання води; (е) збір за спеціальне використання

---

<sup>1</sup> [108] Там само.

<sup>2</sup> [6] Аністратенко Ю. І. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності: переваги та недоліки. *Наше право*. 2013. № 12. С. 182,183.

лісових ресурсів; (є) збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності<sup>1</sup> [108].

Такий підхід фактично має забезпечувати реальне полегшення виконання платниками податкового обов'язку і не лише шляхом об'єднання означених платежів у консолідований платіж, а й через закріплення спрощеного порядку виконання обов'язку зі сплати, обліку і звітності.

Законодавець поділяє всіх суб'єктів господарювання, які можуть застосовувати спрощену систему оподаткування, обліку і звітності на 4 групи платників єдиного податку.

До першої групи належать фізичні особи-підприємці: (а) які не використовують працю найманих осіб, (б) які здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках і/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню і (в) обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 300000 гривень.

Друга група платників єдиного податку включає в себе фізичних осіб-підприємців: (а) які здійснюють господарську діяльність з надання послуг (у тому числі побутових) платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв, (б) які не використовують працю найманих осіб або чисельність осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10-ти осіб і (в) обсяг доходу яких не перевищує 1500000 гривень.

У той же час винятком з наведеної групи є фізичні особи-підприємці, які надають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди й оцінювання нерухомого майна (група 70.31 КВЕД ДК 009:2005), а також здійснюють діяльність з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних і побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння,

---

<sup>1</sup> [108] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran8438#n8438> (дата звернення: 15.11.2018).

дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння. Ці особи-підприємці належать виключно до третьої групи платників єдиного податку, якщо відповідають вимогам, установленим для такої групи.

До третьої віднесено фізичних осіб-підприємців: (а) які не використовують працю найманих осіб або (б) кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена, а також юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5000000 гривень.

Четверта група платників єдиного податку охоплює сільськогосподарських товаровиробників, які поділяються на 2 підгрупи: (а) це юридичні особи, які не залежать від організаційно-правової форми, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75% і (б) фізичні особи-підприємці, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону України «Про фермерське господарство», за умови виконання сукупності певних вимог, тобто якщо вони:

- здійснюють виключно вирощування, відгодовування сільськогосподарської продукції, збирання, вилов, переробку такої власновирощеної або відгодованої продукції та її продаж;
- провадять господарську діяльність (крім постачання) за місцем податкової адреси;
- не використовують працю найманих осіб;
- членами фермерського господарства такої фізичної особи є лише члени її сім'ї у визначенні ч. 2 ст. 3 Сімейного кодексу України;
- площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у власності та/або користуванні членів фермерського господарства становить не менше 2-х га, але не більше 20 га<sup>1</sup> [108, п. 291.4 ст. 291].

---

<sup>1</sup> [108] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № [2755-VI](#). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran8438#n8438> (дата звернення: 15.11.2018).



Віднесення фізичних осіб-підприємців до платників єдиного податку четвертої групи є новацією в податковому законодавстві України. Так, віднесення фізичних осіб-підприємців, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства до цієї групи платників передбачено Законом «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо стимулювання утворення та діяльності сімейних фермерських господарств»<sup>1</sup> [125]. Звичайно, фізичні особи-підприємці й раніше могли здійснювати свою господарську діяльність в аграрному секторі економіки. Більше того, вони могли використовувати єдиний податок як вид стимулюючого оподаткування й до моменту вказаних змін. Проте вони належали інших груп платників єдиного податку (з дотриманням установлених законодавством обмежень для кожної із цих груп) і мали відповідні обмеження обсягу доходів, отриманих за звітний податковий період. Як видиться, такі зміни сприятимуть детінізації підприємницької діяльності в аграрній сфері, що позитивно вплине на зростання надходжень до місцевих бюджетів від сплати податків і забезпечить створення нових робочих місць у сільській місцевості.

З урахуванням викладеного робимо висновок, що віднесення платників єдиного податку до відповідних груп залежить від сукупності певних умов, що охоплюють: (а) категорію платника (юридичні особи та/або фізичні особи-підприємці), (б) наявність найманих працівників, (в) вид діяльності й (г) обсяг отриманого доходу протягом календарного року. Як бачимо, для четвертої групи платників єдиного податку встановлено більш широкий перелік умов, що мають бути дотримані для застосування спеціального податкового режиму. На нашу думку, це зумовлено специфічністю такого типу суб'єктів господарювання, як сільськогосподарські товаровиробники, й видом їх діяльності. Раніше (до встановлення єдиного податку) для них було закріплено

---

<sup>1</sup> [125] Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо стимулювання утворення та діяльності сімейних фермерських господарств: Закон України від 10.07.2018 р., № 2497-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2497-19> (дата звернення 19.02.2018).

інший спеціальний режим оподаткування – фіксований сільськогосподарський податок<sup>1</sup> [109, ст.ст. 302 – 307].

Цей платіж також передбачав заміну сплати декількох податків і зборів. Зокрема, йдеться про такі, як: (а) податок на прибуток підприємств, (б) земельний податок (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва), (в) збір за спеціальне використання води, (г) збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності (в основному щодо провадження торговельної діяльності)<sup>2</sup> [109, п. 307.1 ст. 307]. Аналізуючи правові приписи, які закріплювали такий вид податкового стимулювання, як фіксований сільськогосподарський податок, можемо констатувати, що сутність цього режиму в контексті зазначених суб'єктів при трансформації в єдиний податок фактично суттєвих змін не зазнала.

У п. 291. 5 ст. 291 Податкового кодексу України закріплено перелік суб'єктів господарювання, які не можуть належати до платників єдиного податку у зв'язку з наявністю в них відповідної специфіки (приміром, здійснення ними певних видів діяльності, наявність податкового боргу на день подання заяви про реєстрацію платником єдиного податку тощо); такий перелік є вичерпним і не підлягає розширеному тлумаченню.

Підбиваючи підсумок висловленому, підкреслимо, що перелік суб'єктів, які можуть застосовувати спеціальний податковий режим, є достатньо розгалуженим. Це свідчить про те, що законодавець за допомогою закріплення спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності залучає різних суб'єктів господарювання до використання такого виду податково-правових стимулів.

Показово, що наразі серед науковців бракує одностайного підходу до визначення об'єкта оподаткування за єдиним податком. На переконання А. М. Котенка, для платників єдиного податку першої – третьої груп таким об'єктом

---

<sup>1</sup> [109] Податковий кодекс України від 02 груд. 2010 р., № 2755-VI. (в ред. станом на 1 січ. 2011 р.). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20181004> (дата звернення: 25.03.2018).

<sup>2</sup> [109] Там само.

слід вважати провадження господарської діяльності<sup>1</sup> [106, с. 481]. Учений порівнює об'єкт єдиного податку й податку на доходи фізичних осіб і доходить до висновку, що, на відміну від сплати останнього, сплата єдиного податку не є наслідком провадження господарської діяльності (отримання доходу). Це говорить про те, що обрання платником спрощеної системи оподаткування обліку і звітності породжує обов'язок сплати єдиного податку<sup>2</sup> [106, с. 481], хоча такий підхід навряд чи можна вважати конструктивним.

Обрання платником податків спеціального податкового режиму (єдиного податку) замість загальної системи оподаткування породжує не лише сплату такого податку, а й спрощений порядок обліку і звітності. Разом із тим суттєва відмінність вищевказаного виду податкових стимулів полягає в тому, що традиційного підходу до визначення й закріплення його елементів немає. На підставі аналізу вищенаведених законодавчих приписів можемо констатувати, що єдиного, так би мовити, родового об'єкта оподаткування для всіх платників єдиного податку (першої – четвертої груп) фактично немає. Як вбачається, такий, можна сказати, некласичний підхід до закріплення елементів правового механізму і є тією специфікою, яка притаманна саме аналізованому єдиному податку як спеціальному податковому режиму.

Незважаючи на брак єдиного об'єкта для платників єдиного податку, можна вести мову про наявність спільної характеристики для платників зазначеного податку першої – третьої груп. Ідеться, зокрема, про відповідний обсяг доходу, який може отримувати платник податку, аби сплачувати єдиний податок, тобто законодавець закріпив граничний обсяг сум доходів за звітний період. Для платників першої групи він становить 300000 грн, другої – 1500000, третьої – 5000000. При перевищенні вказаного обсягу доходу платник податку має переходити або до іншої групи платників єдиного податку (з відповідним обсягом дозволеного доходу), або на загальний режим оподаткування.

---

<sup>1</sup> [106] Податкове право України: підруч. / за ред. М. П. Кучерявенка. Харків: Право, 2018. С. 481.

<sup>2</sup> [106] Там само.

У податковому законодавстві України визначено, що таке дохід платника єдиного податку. При цьому законодавець розмежовує конструкції «дохід платника єдиного податку є фізичної особи-підприємця» й «дохід платника єдиного податку юридичної особи». Так, перше поняття – це дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду у формі грошовій (готівковій та/або безготівковій), матеріальній або нематеріальній. При цьому до доходу не включаються отримані такою фізичною особою-підприємцем пасивні доходи (відсотки, дивіденди, роялті, страхові виплати й відшкодування), а також доходи, отримані від продажу рухомого й нерухомого майна, яке належить на праві власності цій особі й використовується в її господарській діяльності<sup>1</sup> [108]. Важливим також є той факт, що доходи фізичної особи – платника єдиного податку, отримані в результаті провадження господарської діяльності й оподатковані згідно із цією главою Податкового кодексу України, не включаються до складу загального річного оподатковуваного доходу цієї фізичної особи-підприємця. До доходу платника єдиного податку особи юридичної належить будь-який дохід, включаючи дохід її представництв, філій, відділень, отриманий протягом податкового (звітного) періоду у формі грошовій (готівковій та/або безготівковій), матеріальній або нематеріальній.

Не є доходом платників єдиного податку: (1) суми податку на додану вартість; (2) суми коштів, отриманих за внутрішніми розрахунками між структурними підрозділами платника єдиного податку; (3) суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманої й поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання, і суми кредитів; (4) суми коштів цільового призначення, що надійшли від Пенсійного фонду та інших фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, з бюджетів або державних цільових фондів, у тому числі в межах державних або місцевих програм; (5) суми коштів (аванс, передоплата), що повертаються покупцеві

---

<sup>1</sup> [108] Податковий кодекс України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4528> (дата звернення: 15.11.2018).

товару (робіт, послуг) – платникові єдиного податку та/або повертаються платником єдиного податку покупцеві товару (робіт, послуг), якщо таке повернення відбувається внаслідок повернення товару, розірвання договору або за листом-заявою про повернення коштів; суми коштів, що надійшли як оплата товарів (робіт, послуг), реалізованих у період сплати інших податків і зборів, установлених Податковим кодексом України, вартість яких була включена до доходу юридичної особи при обчисленні податку на прибуток підприємств або загального оподаткованого доходу фізичної особи-підприємця; (6) суми коштів і вартість майна, внесені засновниками або учасниками платника єдиного податку до статутного капіталу такого платника; суми коштів у частині надмірно сплачених податків і зборів і суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що повертаються платникові єдиного податку з бюджетів або державних цільових фондів; (7) оподатковані дивіденди, отримані платником єдиного податку – юридичною особою від інших платників податків тощо<sup>1</sup> [108, п. 292. 11 ст. 292].

Спираючись на закріплені положення, можемо зробити такий висновок: визначення обсягу і складу доходів платників першої – третьої групи прямо впливає на виникнення обов'язку сплати саме єдиного податку як спеціального режиму оподаткування, який спрощує виконання податкового обов'язку і є для платників видом податкових стимулів.

Дещо інакше законодавець підходить до визначення об'єкта й бази оподаткування єдиного податку для четвертої групи. Згідно зі ст. 292<sup>1</sup> Податкового кодексу України об'єктом оподаткування для платників єдиного податку цієї групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебувають у власності

---

<sup>1</sup> [108] Податковий кодекс України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4528> (дата звернення: 15.11.2018).

сільськогосподарського товаровиробника або надана йому в користування, в тому числі на умовах оренди.

Базою оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи (сільськогосподарських товаровиробників) є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року. Для земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ) такою базою є нормативна грошова оцінка ріллі (в Автономній Республіці Крим або в області) з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року<sup>1</sup> [108, п. 292<sup>1</sup>.2 ст. 292<sup>1</sup>]. Отже, для визначення бази оподаткування вагоме значення має вказаний коефіцієнт. Відповідно до підрозділу 6 Перехідних положень Податкового кодексу України індекс споживчих цін за 2017 р., що використовується для встановлення коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь, земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення, застосовується зі значенням 100 %. Саме з урахуванням такого коефіцієнта й розраховується база єдиного податку для платників четвертої групи.

Наступним елементом правового механізму єдиного податку є ставка. Показово, що для платників, які обрали зазначену систему оподаткування, передбачено широку диференціацію ставок. При цьому слід звернути увагу на те, що єдиний податок належить до місцевих податків і має обов'язково встановлюватися на рівні місцевих рад<sup>2</sup> [108, п. 10.2 ст. 10]. У той же час з урахуванням того, що цей податок є місцевим, на рівні Податкового кодексу України встановлюються граничні розміри ставок єдиного податку, в межах яких місцеві ради можуть варіювати на власний розсуд.

---

<sup>1</sup> [108] Там само.

<sup>2</sup> [108] Податковий кодекс України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4528> (дата звернення: 15.11.2018).

Згідно зі ст. 293 Податкового кодексу України<sup>1</sup> [108] ставки єдиного податку для платників (а) першої групи встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб, визначеного законом на 1 січня податкового (звітного) року, (б) другої групи – у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати, визначеної законом на 1 січня податкового (звітного) року, (в) третьої групи – у відсотках до доходу (відсоткові ставки). Отже, для означених груп платників єдиного податку передбачено різні види ставок, тобто для першої і другої груп – фіксовані ставки (проте законодавчо закріплено різну базу для розрахунку конкретної ставки: розмір прожиткового мінімуму – для працездатних осіб чи мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року), для третьої групи – ставки відсоткові залежно від обсягу доходу.

Фіксовані ставки для першої – третьої груп платників єдиного податку встановлюються сільськими, селищними, міськими радами або радами об'єднаних територіальних громад, створених згідно із законом і перспективним планом формування територій громад; для фізичних осіб-підприємців, які здійснюють господарську діяльність, вони залежать від виду господарської діяльності з розрахунку на календарний місяць. Для першої групи ставка має бути встановлена в межах до 10% від розміру прожиткового мінімуму, для другої – до 20 % розміру мінімальної заробітної плати. Розмір відсоткової ставки єдиного податку для платників третьої групи різниться залежно від того, включається до складу єдиного податку податок на додану вартість чи ні. У випадку сплати податку на додану вартість на загальних підставах згідно з Податковим кодексом України ставка єдиного податку становить 3 % доходу, а у випадку включення податку на додану вартість до складу єдиного податку – 5 % доходу<sup>2</sup> [108, п. 293.3 ст. 293].

---

<sup>1</sup> [108] Там само.

<sup>2</sup> [108] Податковий кодекс України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4528> (дата звернення: 15.11.2018).

Певний виняток передбачається для фізичних осіб-підприємців, які здійснюють діяльність з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних і побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення й напівдорогоцінного каміння. Для цих суб'єктів ставка єдиного податку встановлюється в розмірі 5 % від доходу.

Окрім того, для платників першої – третьої груп законодавець встановлює й підвищені ставки єдиного податку. Зокрема, для вказаних платників єдиного податку фізичних осіб-підприємців така ставка визначається в розмірі 15 % і застосовується у випадках: а) перевищення граничного обсягу доходу, встановленого для платника відповідної групи (на визначенні цих сум ми вже зупинялися вище), саме до суми такого перевищення; б) отримання доходу від провадження діяльності, не зазначеної в реєстрі платників єдиного податку; (в) отримання доходу від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування; (г) отримання доходу платниками першої або другої групи від провадження діяльності, яка не передбачена для цих груп. Ще раз підкреслимо, що підвищена ставка єдиного податку для платників першої – третьої груп фізичних осіб-підприємців застосовується лише на суму наявного перевищення граничного обсягу доходу на відповідний рік.

Для платників третьої групи юридичних осіб законодавець по-іншому визначає розмір ставки єдиного податку в разі перевищення граничного обсягу доходу, а також до доходів, отриманих від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування. Згідно з п. 293.5 ст. 293 Податкового кодексу України у вищенаведених випадках встановлюються подвійні розміри ставок єдиного податку. Отже, для юридичних осіб – платників єдиного податку цієї групи передбачені такі граничні ставки єдиного податку: (а) 6 % – при сплаті податку на додану вартість відповідно до Податкового кодексу України і б) 10 % – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.



Виходячи зі специфіки діяльності, яку здійснюють платники єдиного податку четвертої групи, певні особливості мають місце і при встановленні для них розміру податкової ставки, яка розраховується з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду й залежить від категорії (типу) земель та їх розташування. Вона становить (у відсотках бази оподаткування):

1) для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах і на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) – 0,95 %;

2) для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,57 %;

3) для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) – 0,57 %;

4) для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,19%;

5) для земель водного фонду – 2,43%;

б) для сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту, – 6,33 %<sup>1</sup> [108, п. 293.9 ст. 293].

Як бачимо, правове регулювання ставок єдиного податку як спеціального податкового режиму є доволі диференційованим. Як слушно вказує Я. В. Поліщук, посилаючись на міркування М. П. Кучерявенка, під час законодавчого визначення ставки будь-якого податку постає питання про співвідношення «середніх розмірів ставок і встановлення прогресії оподаткування: як має зростати середня ставка при зростанні доходу; з якого рівня доходів має включатися прогресія; що є підґрунтям для встановлення нижньої межі ставки<sup>2</sup> [111, с. 211]. Далі вчена наголошує, що в цьому відіграє

<sup>1</sup> [108] Податковий кодекс України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4528> (дата звернення: 15.11.2018).

<sup>2</sup> [111] Поліщук Я. В. Ставка як елемент податку. *Наук. вісн. публіч. та приват. права.* 2016. Вип. 2, ч. 2, С. 211.

важливу роль принцип економічної обґрунтованості податку, який так і не було нормативно закріплено в податковому законодавстві України. Але його значення важко переоцінити, оскільки встановлення критеріїв економічного базису податків має свою вагомість для дотримання конституційних положень про недопущення безпідставного вилучення частини коштів, що перебувають у власності особи, а також для формування податкового потенціалу держави та регіонів<sup>1</sup> [111, с. 211]. І хоча Я. В. Поліщук і не розкриває змісту означеного принципу, підхід нормо творця, на нашу думку, до врегулювання ставки як елемента правового механізму єдиного податку якраз і відображає взаємозв'язок розміру ставок й обсягу доходів за звітний період (для платників першої – третьої груп). Що ж стосується платників четвертої групи єдиного податку, то розмір їх ставок залежить безпосередньо від категорії (типу) земель та їх розташування. Для вказаних платників єдиного податку прив'язки до обсягу доходу за відповідний звітний період і до підвищення ставки податку в разі перевищення граничного обсягу не існує.

Отже, єдиний податок, як спеціальний податковий режим, передбачає полегшений порядок реалізації податкового обов'язку платниками податків (сплата, облік і звітність). При цьому на підставі розгляду правового регулювання основних елементів правового механізму єдиного податку можемо стверджувати про існування певних законодавчо встановлених обов'язкових умов для віднесення суб'єктів господарювання до відповідної групи платників єдиного податку. Ці умови охоплюють: (а) вид діяльності відповідного платника, можливість використання ним найманої праці (кількість найманих осіб), граничний обсяг доходу протягом звітного періоду тощо, (б) наявність відмінностей у розмірі встановлених ставок і (в) особливості ведення податкового обліку і сплати податку.

Ще елементом правового механізму єдиного податку, що теж має певні особливості, є податковий (звітний) період. На підставі аналізу положень

---

<sup>1</sup> [111] Там само.

Податкового кодексу України маємо констатувати, що існування відмінностей у податкових періодах певним чином диференціюється залежно від групи, до якої належить платник. Як свідчать положення ст. 294 Податкового кодексу України, податковий (звітний) період для платників єдиного податку першої, другої й четвертої груп є однаковим – це календарний рік; для платників єдиного податку третьої групи – це календарний квартал.

Початок відповідного звітного періоду для деяких суб'єктів господарювання дещо різниться. Приміром, для суб'єктів господарювання, які перейшли на сплату єдиного податку зі сплати інших податків і зборів, перший податковий (звітний) період розраховується з першого числа місяця, що настає за наступним податковим (звітним) кварталом, у якому особу зареєстровано як платника єдиного податку, й закінчується останнім календарним днем останнього місяця цього періоду. У той же час для зареєстрованих в установленому порядку фізичних осіб-підприємців, які до закінчення місяця, в якому відбулася державна реєстрація, подали заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування і ставки єдиного податку, встановленої для першої або другої групи, перший податковий (звітний) період розпочинається з першого числа місяця, наступного за місяцем, у якому особу зареєстровано платником єдиного податку.

Згідно з абз. 2 п. 294.4 ст. 294 Податкового кодексу України суб'єкти господарювання, які протягом 10-ти календарних днів з дня державної реєстрації подали заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування і ставки єдиного податку, встановленої для третьої групи, перший податковий (звітний) період розпочинається з першого числа місяця, в якому відбулася державна реєстрація. Для суб'єктів господарювання, утворених в результаті реорганізації (крім перетворення) будь-якого платника податку, які мають непогашені податкові зобов'язання чи податковий борг, що виникли до такої реорганізації, перший податковий (звітний) період починається з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому

погашено такі податкові зобов'язання чи податковий борг і подано заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування.

Окрім початку податкового періоду для платників єдиного податку, Податковому кодексі України містить деякі вказівки щодо останнього податкового періоду. Ці положення стосуються випадків державної реєстрації припинення юридичних осіб і припинення підприємницької діяльності фізичних осіб-підприємців, які є платниками єдиного податку, а також зміни податкової адреси платника єдиного податку. У першому випадку останнім податковим (звітним) періодом вважається період, у якому контролюючим органом отримано від державного реєстратора повідомлення про проведення державної реєстрації такого припинення. У другому (в разі зміни податкової адреси платника єдиного податку) останнім податковим (звітним) періодом за такою адресою вважається період, у якому подано до контролюючого органу заяву щодо зміни податкової адреси.

Строк і порядок сплати єдиного податку є ключовим елементом у структурі податкового обов'язку платників (обов'язок зі сплати податку, з податкового обліку й податкової звітності), оскільки, реалізуючи саме цей обов'язок, платник податків забезпечує насичення дохідних частин бюджетів відповідного рівня. Порядок нарахування і строки сплати єдиного податку закріплено ст. 295 Податкового кодексу України, відповідно до якої платники єдиного податку першої і другої груп сплачують цей податок шляхом здійснення авансового платежу до 20 числа (включно) поточного місяця. Зважаючи на те, що ставка зазначених платників є фіксованою (про що вже йшлося раніше в дисертації), вони можуть реалізовувати свій обов'язок зі сплати єдиного податку наперед, у межах звітного періоду й до завершення поточного бюджетного періоду. Такий підхід, з нашого погляду, є логічним, який можна аргументувати дією принципу щорічності бюджету, який передбачає обмеження темпоральної дії акта про бюджет і циклічності його прийняття (йдеться про прийняття нового закону України про Державний бюджет). При цьому слід враховувати також зміну показників прожиткового

мінімуму й мінімальної заробітної плати, які обов'язково закріплюються у відповідних статтях такого нормативно-правового акта.

Що ж стосується платників єдиного податку третьої групи, то вони сплачують вказаний податок протягом 10-ти календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал. Інакше кажучи, вони сплачують єдиний податок протягом 50 календарних днів, які настають за останнім календарним днем звітного кварталу. Сплата єдиного податку платниками першої – третьої груп здійснюється за місцем податкової адреси (п. 295. 4 ст. 295 Податкового кодексу України).

Законодавець закріплює можливість звільнення від сплати єдиного податку платників єдиного податку першої і другої групи, які не використовують працю найманих осіб. Строк звільнення вказаних платників може тривати протягом одного календарного місяця на рік у двох випадках: (1) на час відпустки; (б) на період хвороби, підтвердженої копією листка (листків) непрацездатності, якщо вона триває 30 і більше календарних днів. Отже, обов'язковими умовами для звільнення від сплати єдиного податку платників першої та другої групи є: 1) відсутність найманих працівників; 2) тривалість такого звільнення становить один календарний місяць на рік; 3) чітко окреслені випадки такого звільнення – відпустка чи хвороба, підтверджена листком непрацездатності (30 і більше днів).

Певні особливості сплати єдиного податку мають і платники четвертої групи. Як уже неодноразово підкреслювалося, вони мають дещо відокремлений статус серед усіх інших платників єдиного податку. Згідно з п. 295.9 ст. 295 Податкового кодексу України платники цієї групи самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня й не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік. Вони сплачують податок щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім

календарним днем податкового (звітного) кварталу, у таких розмірах: у I кварталі – 10 %; у II кварталі – 10 %; у III кварталі – 50 %; у IV кварталі – 30% від річної суми податку, визначеною в податковій декларації платника єдиного податку на поточний рік.

З урахуванням того, що для платників четвертої групи розмір єдиного податку, що підлягає сплаті, залежить від площі земельних ділянок, у разі зміни останньої, платник зобов'язаний уточнити суму податкових зобов'язань з податку на період з дати набуття чи втрати права власності або права користування до останнього дня податкового (звітного) року і подати протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним періодом, контролюючим органам за місцезнаходженням платника податку і місцем розташування земельної ділянки декларацію з уточненою інформацією про площу земельної ділянки, а також відомості про наявність земельних ділянок та їх нормативну грошову оцінку [108, пп. 295.9.5 п. 295.9 ст. 295 ].<sup>1</sup>

Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форм податкових декларацій платника єдиного податку» [131]<sup>2</sup> встановлено форми податкових декларацій зі сплати єдиного податку для всіх груп платників, зокрема, для фізичної особи-підприємця, для третьої групи (юридичних осіб) і для четвертої групи. Перш ніж переходити до розгляду вказаних документів, акцентуємо увагу на тому, що податкова декларація є формою податкової звітності. Строк і порядок подання звітності про обчислення і сплату податку є обов'язковим елементом правового механізму єдиного податку, а обов'язок з подання податкової звітності є невід'ємним складником податкового обов'язку платника. Зважаючи на викладене, вважаємо доцільним розкрити це питання більш докладно.

---

<sup>1</sup> [108] Пп. 295.9.5 п. 295.9 ст. 295 Податкового кодексу України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4528>

<sup>2</sup> [131] Про затвердження форм податкових декларацій платника єдиного податку: наказ Мін-ва фінансів України від 19 черв. 2015 р. № 578. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0799-15> (дата звернення: 08.11.2018).

Оскільки розглядуваний податок є єдиним податком, який наразі належить до спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності як спеціального податкового режиму, спрощення має стосуватися й ведення обліку і складання звітності платниками податку. Згідно зі ст. 296 Податкового кодексу України, платники єдиного податку першої і другої груп, а також платники єдиного податку третьої групи (фізичні особи-підприємці), які не є платниками податку на додану вартість, ведуть Книгу обліку доходів (далі – Книга) шляхом щоденного (за підсумками робочого дня) відображення отриманих доходів. Порядок ведення цього документа для таких платників та його форма затверджені наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форм книги обліку доходів і книги обліку доходів і витрат та порядків їх ведення» [130]<sup>1</sup>.

Указані платники єдиного податку мають право обрати одну з форм ведення такої Книги – електронну або паперову. Ведення її в електронній формі передбачає обов'язок платника отримати в акредитованому центрі сертифікації ключів, включеному до системи подання податкових документів в електронному вигляді, посилені сертифікати відкритих ключів. Також необхідно укласти з контролюючим органом за основним місцем обліку договір про визнання електронних документів та сформулювати й надіслати до цього органу заяву про обрання способу ведення Книги в електронній формі засобами електронного зв'язку з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб [130, п. 4].<sup>2</sup>

У разі обрання таким платником Книги в електронній формі в контролюючого органу теж виникають певні обов'язки. Зокрема, йдеться про обов'язок цього органу реєструвати заяву за основним місцем обліку про

---

<sup>1</sup> [130] Про затвердження форм Книги обліку доходів і Книги обліку доходів і витрат та порядків їх ведення: наказ Мін-ва фінансів України від 19 черв. 2015 р. № 579 . URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0800-15/paran20#n20> (дата звернення: 23.11.2018).

<sup>2</sup> [130] П. 4 наказу Мін-ва фінансів України «Про затвердження форм Книги обліку доходів і Книги обліку доходів і витрат та порядків їх ведення» від 19.06.2015 р. № 579 . URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0800-15/paran20#n20> (дата звернення: 23.11.2018).

ведення Книги в електронній формі в реєстрі поданих заяв і протягом 3-х робочих днів сформулювати й надіслати платникові податку повідомлення про реєстрацію цієї Книги із зазначенням її реєстраційного номера та дати її реєстрації [130, абз. 2 п. 4].<sup>1</sup> Інакше кажучи, обов'язку платника податків здійснити низку дій для обрання ведення Книги в електронній формі корелює обов'язок контролюючого органу зареєструвати заяву платника, сформулювати й направити йому повідомлення про реєстрацію цієї Книги. Саме з дати реєстрації останньої платник може здійснювати операції з її ведення і щоденно вносити дані за підсумками робочого дня (протягом дня, в якому отримано дохід, зокрема, про кошти, які надійшли на поточний рахунок платника податку та/або які отримано готівкою, вартість безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг) та ін.), але не пізніше наступного календарного дня [130, п. 5].<sup>2</sup> Також в електронній формі до Книги обліку доходів платник єдиного податку може вносити виправлення помилок або їх коригування шляхом доповнення рядка, в якому відображається від'ємне або позитивне значення.

У випадку обрання платником єдиного податку паперової форми Книги він має реалізувати також низку організаційних обов'язків, до яких віднесено: (а) придбання такої Книги, (б) нумерація аркушів, (в) подання Книги до контролюючого органу за основним місцем обліку для реєстрації. Крім цього він повинен попередньо зазначити на першій сторінці відомості про себе (прізвище, ім'я й по батькові), реєстраційний номер облікової картки платника податків або серію й номер паспорта для фізичних осіб, які мають відмітку в паспорті про право здійснювати будь-які платежі за його серією й номером, податкову адресу.

Для фізичних осіб-підприємців – платників єдиного податку третьої групи, які є платниками податку на додану вартість, передбачено дещо

---

<sup>1</sup> [130] Абз. 2 п. 4 наказу Мін-ва фінансів України «Про затвердження форм книги обліку доходів і книги обліку доходів і витрат та порядків їх ведення» від 19.06.2015 р. № 579 . URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0800-15/paran20#n20> (дата звернення: 23.11.2018).

<sup>2</sup> [130] Там само.



відмінний від попереднього порядок обліку доходів. Указані особи ведуть облік доходів і витрат шляхом ведення Книги обліку доходів і витрат (далі – Книга), форма якої й порядок ведення затверджені наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форм Книги обліку доходів і Книги обліку доходів і витрат та порядків їх ведення» [130]<sup>1</sup>. Відповідно до цього наказу Книга обліку доходів і витрат теж може вестися в електронній або паперовій формі. У цілому порядок реєстрації цієї Книги, а також порядок її заповнення є аналогічним з порядком, передбаченим для фізичних осіб-підприємців – платників єдиного податку третьої групи, які не сплачують податку на додану вартість. Поряд із цим мають місце й деякі відмінності. Наприклад, у разі обрання паперової форми ведення Книги, вона має бути прошнурована і пронумерована платником єдиного податку, після чого вона безоплатно реєструється в контролюючому органі, засвідчується підписом керівника або заступника керівника контролюючого органу і скріплюється печаткою [130].<sup>2</sup> Книга містить 2 основні розділи – «Доходи» і «Витрати», кожен з яких складається з певних граф, що містять відповідну інформацію. Так, у розділі «Доходи» у графі 2 зазначається отримана сума коштів за продані товари, виконані роботи, надані послуги протягом податкового (звітного) періоду у грошовій формі (окремо в готівковій і безготівковій), матеріальній або нематеріальній формі; у графі 5 – вартість безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг), наданих платникові податку згідно з договорами дарування та іншими правочинами, укладеними згідно із законодавством, за якими не передбачено грошової або іншої компенсації вартості таких товарів (робіт, послуг) чи їх повернення, а також товари, передані платникові податку на відповідальне зберігання й використання [130,

---

<sup>1</sup> [130] Про затвердження форм Книги обліку доходів і Книги обліку доходів і витрат та порядків їх ведення: наказ Мін-ва фінансів України від 19.06.2015 р. № 579. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0801-15/paran12#n12> (дата звернення: 23.11.2018).

<sup>2</sup> [130] Там само.

п. 6].<sup>1</sup> Зазначені дані заповнюються у гривнях (з копійками) й використовуються платником для заповнення податкової декларації платника єдиного податку. Як вбачається, облікова документація для фізичних осіб-підприємців – платників єдиного податку третьої групи, які є платниками податку на додану вартість, є більш деталізованою й передбачає повне відображення його доходів і витрат.

Ведення Книги обліку доходів і витрат юридичними особами платниками єдиного податку третьої групи не передбачено. У той же час згідно з абз. 3 п. 44.2 ст. 44 Податкового кодексу України вони використовують дані спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат з метою обрахунку об'єкта оподаткування за методикою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову й митну політику. Наразі з урахуванням приписів чинного податкового законодавства таким суб'єктом є Державна фіскальна служба України [126, п. 1].<sup>2</sup> Однак наразі жодної методики від указанного суб'єкта не передбачено. Замість ведення Книги обліку доходів для платників єдиного податку — юридичних осіб такі суб'єкти господарювання використовують фактично дані бухгалтерського обліку.

Далі зупинимося на подачі податкової звітності з єдиного податку. Податкова декларація подається до контролюючого органу за місцем податкової адреси. Її форма закріплена наказом Міністерства фінансів України 19 червня 2015 р. № 578 [131].<sup>3</sup> Законодавець окремо встановив форму звітнього документа для платників єдиного податку: 1) платника єдиного податку – фізичної особи-підприємця; 2) платника єдиного податку третьої групи – юридичні особи; 3) платника єдиного податку четвертої

---

<sup>1</sup> [130] П. 6 наказу Мін-ва фінансів України «Про затвердження форм Книги обліку доходів і Книги обліку доходів і витрат та порядків їх ведення» від 19.06.2015 р. № 579. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0801-15/paran12#n12> (дата звернення: 23.11.2018).

<sup>2</sup> [126] П. 1 Про Державну фіскальну службу України: полож., затв. пост. КМУ від 21 травня 2014 р. № 236. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF> (дата звернення: 13.05.2018).

<sup>3</sup> [131] Про затвердження форм податкових декларацій платника єдиного податку: наказ Мін-ва фінансів України від 19 черв. 2015 р., № 578. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0799-15> (дата звернення: 23.11.2018).

групи. Встановлено, що платники єдиного податку другої групи у податковій декларації окремо відображають: а) щомісячні авансові внески, визначені п. 295.1 ст. 295 Податкового кодексу України; б) обсяг доходу, оподаткований за кожною з обраних ставок єдиного податку; в) обсяг доходу, оподаткований за ставкою 15 % (у разі перевищення обсягу доходу).

Схожі положення встановлені і для платників єдиного податку третьої групи – фізичних осіб-підприємців. У податковій декларації вони окремо повинні відобразити: 1) обсяг доходу, оподаткований за кожною з обраних ними ставок єдиного податку; 2) обсяг доходу, оподаткований за ставкою 15 % (у разі перевищення обсягу доходу) [108].<sup>1</sup> Платники єдиного податку третьої групи (юридичні особи) відзначають окремо 1) обсяг доходу, оподаткований за відповідною ставкою єдиного податку, встановленою для таких платників; 2) обсяг доходу, оподаткований за подвійною ставкою єдиного податку, встановленою для таких платників (у разі перевищення обсягу доходу).

У разі застосування іншого способу розрахунків, здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування, провадження діяльності, не зазначеної у реєстрі платників єдиного податку першої і другої груп, платники єдиного податку в податковій декларації додатково відображають окремо доходи, отримані від здійснення таких операцій [108].<sup>2</sup>

Знов-таки бачимо, що диференціація вказаних груп платників певним чином прослідковується в межах всього правового механізму єдиного податку. І хоча єдиний податок, як спеціальний режим оподаткування, має стимулюючий вплив для суб'єктів, які його застосовують, ще раз підкреслимо наявність відмінностей залежно від обсягу отриманого доходу й виду діяльності платника такого податку.

---

<sup>1</sup> [108] Пп. 296.5.3. п. 296.5 ст. 296 Податкового кодексу України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4528> (дата звернення: 15.11.2018).

<sup>2</sup> [108] Пп. 296.5.5. п. 296.5 ст. 296 Податкового кодексу України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4528> (дата звернення: 15.11.2018).

Разом із цим у вищезазначених податкових деклараціях містяться й певні загальні відомості, які мають бути вказані в будь-якому разі, незалежно від належності платника єдиного податку до якоїсь групи. Зокрема, йдеться про такі дані, як-то: (1) вид податкової декларації (звітна, звітна нова, уточнююча); (2) податковий (звітний) період; (3) відомості про платника єдиного податку; (4) інформація про контролюючий орган, до якого надається така декларація; (5) дата подання й підпис платника; (6) дані, які обов'язково фіксуються контролюючим органом уже після отримання податкової декларації.

Відповідно до п. 296.5 ст. 296 Податкового кодексу України платники єдиного податку першої та другої груп, якщо вони не допустили перевищення протягом року граничного обсягу доходу, подають до контролюючого органу податкову декларацію платника єдиного податку у строк 60 календарних днів, у якій відображаються обсяг отриманого доходу і щомісячні авансові внески. Якщо ж має місце перевищення граничного обсягу доходу або платники перейшли на сплату податку за ставками, встановленими для платників єдиного податку другої або третьої груп (відповідно), чи вони взагалі відмовилися від застосування спрощеної системи оподаткування, такі платники повинні подати декларацію у строк 40 календарних днів. Платники єдиного податку третьої групи подають податкову протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

Показово, що платники четвертої групи податкову декларацію з єдиного податку подають не за підсумками діяльності, а обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня й не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням платника податку й місцем розташування земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік. У разі зміни площі сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду протягом податкового (звітного) періоду у зв'язку з набуттям (втратою) на неї права власності або користування платник четвертої групи

повинен уточнити суму податкових зобов'язань з податку на період, що починається з дати набуття (втрати) такого права до останнього дня податкового (звітного) року, й подати протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним періодом, контролюючим органам за місцезнаходженням платника податку й місцем розташування земельної ділянки декларацію з уточненою інформацією про площу земельної ділянки, а також відомості про наявність земельних ділянок та їх нормативну грошову оцінку [108]<sup>1</sup>. Такий підхід зумовлений специфічністю як указаної категорії платників податків, так і їх діяльності.

Єдиний податок є поширеним і в країнах Західної Європи. У той же час правове регулювання такого спеціального податкового режиму суттєво відрізняється. Приміром, у Республіці Польща передбачено декілька окремих таких режимів (спрощених систем оподаткування). Як зазначає Ю. І. Аністратенко, такий підхід дозволяє суб'єктам господарювання обрати той режим, який дає йому змогу вести свій бізнес з найбільшою ефективністю [5, с. 350].<sup>2</sup>

Визначення ставок єдиного податку складається з 5-ти ставок і залежить від обсягу отриманого доходу. Ідеться про межі, які коливаються від 20 % від доходів, отриманих у сфері незалежної професійної діяльності (лікарі, репетитори без використання найманої праці) і 3 % від доходів, отриманих від роздрібної торгівлі продуктами харчування (окрім алкогольних напоїв). Крім того, законодавством цієї Республіки передбачено додаткові преференції в рамках спрощеної системи оподаткування для щойно зареєстрованих підприємців, а також тих суб'єктів, які працевлаштовують інвалідів. Для зазначених платників закріплено «сітку» додаткових пільг до обраної спрощеної системи оподаткування [5, с. 350].<sup>3</sup> На наше переконання,

---

<sup>1</sup> [108] Податковий кодекс України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4528> (дата звернення: 15.11.2018).

<sup>2</sup> [5] Аністратенко Ю. І. Концептуалізація правового регулювання оподаткування малого та середнього бізнесу в Україні: моногр. Кам'янець–Подільський. ТОВ «Друкарня Рута», 2016. С. 350.

<sup>3</sup> [5] Аністратенко Ю. І. Концептуалізація правового регулювання оподаткування малого та середнього бізнесу в Україні: моногр. Кам'янець–Подільський. ТОВ «Друкарня Рута», 2016. С. 350.

запропонований підхід до врегулювання спрощеної системи оподаткування здійснює стимулюючий вплив на платників податків як безпосередніх учасників податкових відносин, а також допомагає у вирішенні не менш важливої проблеми для суспільства – подолання (чи зниження) рівня безробіття і працевлаштування інвалідів як осіб, які потребують особливої уваги з боку держава.

Спрощена система оподаткування існує й у Франції. Як підкреслює Ю. І. Аністратенко, вона дуже схожа з тією системою спрощеного оподаткування, що закріплена в Російській Федерації [5, с. 353].<sup>1</sup> Учена зазначає, що в податковому законодавстві Франції встановлено обсяг виторгу для суб'єктів, який є еквівалентний 10,5 млн дол. США, а ставка податку становить 15 % від суми прибутку. При цьому гранична чисельність найманих працівників становить 50 осіб.

Можливість для платника податків обирати той режим оподаткування, який є підходящим (як загальний і спеціальний, так і в межах окремих спеціальних податкових режимів), у сучасних умовах не лише виступає важливим чинником стимулювання діяльності платників податків, а й сприяє відкритості здійснення такої діяльності і прозорості висвітлення доходів суб'єктів. Безумовно, не лише наявність спеціальних режимів оподаткування служить чинником, що забезпечує цілковиту відкритість платників податків перед державою. У цій ситуації доцільно вести мову про необхідність запровадження комплексного, концептуального підходу до розвитку економіки й до визначення напрямів податкової політики.

Вважаємо, що спеціальний податковий режим, як вид податкових стимулів, набуває все більшого значення й поширення у зв'язку з розвитком процесу демократизації суспільства, соціальної спрямованості діяльності, сприяє формуванню довіри до держави, як такої, що враховує інтереси

---

<sup>1</sup> [5] Там само. С. 353.

населення, прагне полегшити його становище й надати певну можливість простіше й оптимальніше виконувати відповідні обов'язки.

Проте наразі в Україні, на жаль, обрано зовсім інший шлях. Відзначимо, що одним з ключових положень Меморандуму між Україною й Міжнародним валютним фондом є необхідність підвищення ефективності і справедливості податкової системи. При цьому, на думку сторін цієї угоди, цього можна досягти шляхом утримання від будь-яких суттєвих урізань податків, а також від пропозиції й запровадження нових звільнень від оподаткування і схем амністування. Крім того, наголошується на значному посиленні вимог до режиму спрощеного оподаткування, «який створює суттєву прогалину в нашій системі оподаткування», з 1 січня 2018 р. Також слід утримуватися від запровадження пільгового оподаткування, за винятком місцевих податків на майно – для компаній, які працюють в індустріальних зонах [77].<sup>1</sup> З урахуванням викладеного можна засвідчити, що обраний Україною євроінтеграційний напрям наразі не створює жодних стимулів для платників податків. Навпаки, намагаючись задовольнити вимоги Міжнародного валютного фонду для отримання чергового кредитного траншу, держава нівелює всі нормативно закріплені стимули в податковому регулюванні, створюючи умови тим самим для погіршення фінансового стану платників податків і зростання тіньової економіки. Це, у свою чергу, призведе до спаду виробництва, застою економіки і значних втрат бюджетів різних рівнів.

На наше переконання, така позиція є неприйнятною. У період триваючої соціально-економічної кризи держава має знаходити нові шляхи її подолання, у тому числі й за допомогою залучення іноземних інвестицій на взаємовигідних умовах, побудови оптимальної податкової системи, забезпечення балансу публічних і приватних інтересів у податкових відносинах. Такий висновок підтверджується й наявним досвідом деяких зарубіжних країн, наприклад, Угорщини, в якій було скасовано чимало

---

<sup>1</sup> [77] Лист про наміри. Україна: Меморандум про економічну і фінансову політику. URL: <https://bank.gov.ua/doccatalog/document?id=46564506> (дата звернення: 02.07.2018).

податкових пільг та преференцій для платників податків або замінено їх новими, неефективними стимулами після проведення поетапної податкової реформи 2010 - 2013 років [189].<sup>1</sup>

На підставі викладеного робимо висновок про необхідність виключення єдиного податку зі складу податкової системи, зважаючи на специфіку його правового механізму, зокрема, відсутності єдиного, родового об'єкта оподаткування для всіх груп платників єдиного податку.

---

<sup>1</sup> [189] Csaba Tóth G. – Péter Virováczi Winners and Losers An assessment of the Hungarian flat tax reform with microsimulation. 2013. URL: [https://asz.hu/storage/files/files/public-finance-quarterly-articles/2013/a\\_toth\\_virovacz\\_2013\\_4.pdf](https://asz.hu/storage/files/files/public-finance-quarterly-articles/2013/a_toth_virovacz_2013_4.pdf) (Last accessed: 15.12.2018).



## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

При розгляді питань, порушених в межах другого розділу дисертаційної роботи як актуальні, було зроблено певні висновки. Наведемо їх.

Встановлено, що податкові пільги: (а) виступають звільненням від сплати податків і зборів (повним або частковим); (б) підставою їх надання виступають особливості правового статусу платника податків та/або особливості його 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 належать до податкових стимулів, зокрема, до податкових пільг, оскільки при застосуванні зазначених видів перенесення строків сплати податкових платежів обов'язковою умовою є сплата відсотків за кожен 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, для розрахунку відсотків береться сума за вирахуванням суми цієї пені. Використовуючи розстрочення (відстрочення) податків і зборів, платник бере на себе додатковий обов'язок щодо сплати відсотків 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 певними ознаками, як-от: 1) вони встановлені чинним податковим законодавством (підстави для застосування та види); 2) метою застосування є зниження податкового навантаження на платників податків; 3) вони стосуються лише одного складника податкового обов'язку – сплати

податків чи зборів (пільг з податкового обліку чи подання податкової звітності законодавством не передбачається); 4) виступають одним з проявів забезпечення балансу інтересів зобов'язаної і владної сторони в податкових правовідносинах; 5) є елементом правового механізму податку; 6) виконують заохочувальну (мотиваційну) й підтримуючу функції; 7) виступають правом відповідного платника податків, для реалізації якого необхідним є виконання певних дій, визначених законодавством (підтвердження наявності умов, за яких надається відповідна податкова пільга).

Досвід застосування податкових пільг, приміром, в Індії є нетиповим для України, оскільки в її податковому законодавстві немає класифікації вказаних податково-правових стимулів за критерієм поширення (як і суб'єкта, який має право на їх надання). У той же час відповідні органи місцевого самоврядування мають право встановлювати податкові пільги за місцевими податками і зборами. Відповідно до п. 28 ст. 26 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», до виключної компетенції сільських, селищних, міських рад належить прийняття рішень щодо надання відповідно до чинного законодавства пільг по місцевих податках і зборах, а також земельному податку.

Підкреслено, що податкова політика Індії, в тому числі й податкове стимулювання шляхом надання податкових пільг, є позитивною. Це зумовлено декількома чинниками, приміром, вдалим поєднанням фіскальної та регулюючої функцій оподаткування, а також відповідної соціальної спрямованості, оскільки опосередковано відбувається задоволення потреб населення.

Констатовано, що використання податкових стимулів та їх ефективність залежить від внутрішньодержавної ситуації та пріоритетів розвитку держави. Як свідчить досвід зарубіжних країн, альтернативою податковим стимулам є поліпшення загального інвестиційного клімату. Тож держава вправі обирати, що буде зручнішим і прибутковішим для економіки.

Вдалою перспективою для України видиться й поліпшення загального інвестиційного клімату, у випадку надійності та авторитетності держави на міжнародній арені, а також паралельний розвиток податкових стимулів для малого та середнього бізнесу. Ідея покращання інвестиційного клімату є актуальною, оскільки: (а) з'явиться можливість запуску світових франшиз на території України; (б) з огляду на екологізацію та автоматизацію розвинених країн Україна так, чи інакше буде ставати на шлях даної тенденції, і при сприятливому інвестиційному кліматі з'явиться можливість впровадження цих технологій; (б) залучення іноземних інвестицій передбачає також і створення нових компаній і, як наслідок, нових робочих місць, нових спеціальностей тощо. Стосовно розвитку податкових стимулів для малого та середнього бізнесу, то з огляду на наявність у розвинутих країнах середнього класу Україні варто сконцентрувати увагу саме на таких стимулах, адже створення таких видів бізнесу найкраще підходить для українців за рівнем отримуваних доходів і можливості швидшої окупності й менших ризиків.

Наведений у роботі зарубіжний досвід використання податкових пільг як виду податково-правових стимулів (Індія, Сингапур, Корея та ін.) служить 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.

Констатовано, що держава, надаючи суб'єктам господарювання допомогу у вигляді податкових пільг, наділяє їх і відповідними додатковими обов'язками, невиконання яких створює певні перепони у практичній реалізації вказаної форми державної підтримки господарюючих суб'єктів. Дійсно, використання аналізованого податково-правового стимулу відбувається за бажанням платника податків, тобто є правом останнього, від

якого той може відмовитися. У той же час таке право породжує відповідний кореспондуючий обов'язок з боку контролюючих органів.

Запропоновано внести зміни до Податкового кодексу України, зокрема, до його ст. 30, і 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 з письмовою заявою до контролюючого органу в порядку, встановленому законом. Податкові пільги, не використані платником податків, не можуть бути перенесені на інші податкові періоди, зараховані в рахунок майбутніх платежів з податків і зборів або відшкодовані з бюджету».

Ознаками правового режиму є: встановлення низкою відповідних законодавчих приписів, актами законодавства; регулює поведінку суб'єктів відповідних правовідносин; має дуалістичну мету – (а) врегулювання конкретних відносин, шляхом визначення їх суб'єктного складу, об'єкта та змісту; (б) реалізація інтересів учасників відносин, зокрема, інтересів держави; реалізується за допомогою різних правових засобів (як стимулів і преференцій, так і заборон та обмежень); галузевий характер – закріплюються нормами певної галузі права.

Податково-правовий режим становить собою порядок регламентації суспільних відносин, які становлять предмет податкового права, й передбачає встановлення прав та обов'язків учасників податкових відносин, порядку і строків їх реалізації, відповідних правових заохочень, а також негативних наслідків у разі невиконання (чи неналежного виконання) таких прав та обов'язків, закріплених у нормах податкового законодавства.

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.

Загальний режим оподаткування становить собою фронтальний порядок регламентування податкових відносин. Акцентовано увагу на порядку сплати податків і зборів, веденні податкового обліку й поданні податкової звітності, оскільки саме ці компоненти і 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.

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.

Обрання платником податків спеціального податкового режиму (єдиного податку) замість загальної системи оподаткування породжує не лише його спрощену сплату, а й більш простий порядок обліку і звітності. Суттєвою відмінністю вищевказаного 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.

Для платників єдиного податку першої-третьої груп передбачено різні види ставок: а) для першої і другої – фіксовані ставки (проте закріплено різну «базу» для розрахунку конкретної ставки: розмір прожиткового мінімуму для працездатних осіб чи мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1

січня податкового (звітного) року); б) для третьої групи – відсоткові (залежно від обсягу доходу).

Єдиний податок, як спеціальний податковий режим, передбачає полегшений порядок реалізації податкового обов'язку платниками податків (сплата, облік та звітність). При цьому на підставі розгляду правового регулювання основних елементів правового механізму єдиного податку можемо стверджувати про наявність: (1) певних законодавчо встановлених обов'язкових умов для віднесення суб'єктів господарювання до відповідної групи платників єдиного податку. Зокрема, до них можна віднести: вид діяльності відповідного платника, можливість використання ним найманої праці (чисельність найманих осіб), граничний обсяг доходу протягом звітного періоду тощо; (2) відмінностей у розмірі встановлених ставок; (3) особливостей ведення податкового обліку та сплати податку.

Обов'язковими умовами для звільнення від сплати для платників єдиного податку першої та другої групи є: 1) якщо вони не користуються працею найманих працівників; 2) тривалість такого звільнення становить один календарний місяць на рік; 3) чітко окреслені випадки такого звільнення – відпустка чи хвороба, підтверджена листком непрацездатності (30 і більше днів).

Встановлено, що обов'язку платника податків здійснити низку дій для обрання Книги в електронній формі корелює обов'язок контролюючого органу зареєструвати заяву платника, сформувавати та направити йому повідомлення про реєстрацію Книги. Саме з дати її реєстрації платник може здійснювати операції з її ведення та вносити дані за підсумками робочого дня щоденно, тобто протягом дня, в якому отримано дохід, зокрема про кошти, які надійшли на поточний рахунок платника податку та/або які отримано готівкою, вартість безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг), але не пізніше наступного календарного дня.

Констатовано 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.

Встановлено, що незалежно від того, до якої групи належить платник єдиного податку у податкових деклараціях містяться мають бути вказані такі дані, як: вид податкової декларації (звітна, звітна нова, уточнююча); податковий (звітний) період; відомості про платника єдиного податку; інформація про контролюючий орган, до якого надається така декларація; дата подання й підпис платника, а також дані, які обов'язково фіксуються контролюючим органом вже після отримання податкової декларації.

Законодавством Республіки Польща передбачено додаткові преференції в рамках спрощеної системи оподаткування для щойно зареєстрованих підприємців, а також тих суб'єктів, які працевлаштовують інвалідів. Для зазначених платників закріплено «сітку» додаткових пільг до обраної спрощеної системи оподаткування. Запропонований підхід до врегулювання спрощеної системи оподаткування чинить стимулюючий вплив на платників податків як безпосередніх учасників податкових відносин, а також допомагає у вирішенні не менш важливої проблеми для суспільства – подолання (чи зниження) рівня безробіття й працевлаштування інвалідів як осіб, які потребують особливої уваги з боку держави.

Можливість обирати той режим оподаткування, який є підходящим для платника податків (як загальний і спеціальний, так і в межах окремих спеціальних податкових режимів) у сучасних умовах виступає не лише важливим чинником стимулювання діяльності платників податків, а й сприяє відкритості здійснення такої діяльності й прозорості висвітлення доходів суб'єктів. Безумовно, не лише наявність спеціальних режимів оподаткування виступає чинником, забезпечуючим цілковиту відкритість платників податків перед державою. У цій ситуації доцільно вести мову про необхідність запровадження комплексного, концептуального підходу до розвитку економіки, визначення напрямів податкової політики.

Спеціальний податковий режим, як вид податкових стимулів, набуває все більшого значення та поширення у зв'язку з розвитком процесу демократизації суспільства, соціальної спрямованості діяльності, сприяє формуванню довіри до держави, яка враховує інтереси населення, прагне полегшити його становище й надати можливість простіше та оптимальніше виконувати відповідні обов'язки.

Обґрунтовано підхід щодо нелогічності задоволення вимог Міжнародного валютного фонду, який для надання чергового кредитного траншу нівелює нормативно закріплені стимули у податковому регулюванні, 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.

На підставі дослідження правового регулювання інвестиційного податкового кредиту встановлено, що він, виступаючи державним механізмом підтримки науково-дослідницьких та дослідно-конструкторських розробок й виробництва інновацій, містить у собі елементи позикового фінансування.

Аналіз проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо встановлення інвестиційних преференцій у виді інвестиційного податкового кредиту)» дає підстави стверджувати, що розширення кола платників податків, яким може надаватися ППК, позитивно впливатиме на соціально-економічний розвиток як конкретного регіону, так і держави в цілому. До того ж, розширення кола платників податків, які можуть використовувати такий засіб податкового стимулювання, як ППК, дозволить зробити його дієвим механізмом державної підтримки суб'єктів малого та середнього підприємництва.

Інвестиційний податковий кредит, як податково-правовий стимул, за своїм змістом є непрямим, передбачає певні додаткові як формальні, так і матеріальні нюанси. Ідеться про (а) необхідність укладення додаткового договору з органом державної влади; (б) потребу сплати додаткових відсотків



за користування інвестиційним податковим кредитом; (в) можливу відмову платників податків у отриманні інвестиційного податкового кредиту.

Порядок надання інвестиційного податкового кредиту характеризується певною подібністю до порядку розстрочення чи відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків в Україні. І хоча інвестиційний податковий кредит також покладає на суб'єктів господарювання відповідні обтяження, все одно, будучи спрямованим на забезпечення розвитку господарської діяльності, він передбачає доволі тривалу дію в часі (приватний інтерес). З боку держави привабливість ПК полягає в тому, що при цьому забезпечується надходження грошових коштів до бюджетів різних рівнів (залежно від того, за яким податком надається ПК) 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.

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 використання цього методу є правом, а не нормативно встановленим обов'язком. Обов'язковою ж умовою його застосування для вищенаведених платників податків є укладення із замовником договору будівельного підряду.

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.

Обов'язок з подання податкової накладної виникає у платника податків, навіть якщо його звільнено від оподаткування ПДВ. У такому разі платник

у податковій накладній повинен 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.

Якщо на момент перевірки платника податку контролюючим органом суми податку, попередньо включені до складу податкового кредиту, залишаються не підтвердженими відповідними документами, платник несе юридичну відповідальність, передбачену податковим законодавством України. Наведене ще раз підкреслює важливість податкової накладної для нарахування сум податку, що належать до податкового кредиту.

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

Невід'ємним складником процедури бюджетного відшкодування є проведення камеральної перевірки даних податкової декларації та уточнюючих розрахунків (за їх наявності), яка здійснюється 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.

## 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 бюджеті 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 ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Айзетуллова Н. А. Система правовых стимулов и правовых ограничений инвестиционной деятельности в сфере предпринимательства: цивилистическое исследование: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Казань, 2014. 28 с.
2. Алексеев С.С. Общие дозволения и общие запреты в советском праве: моногр. Москва, Юрид. лит. 1989. 288 с.
3. Анализ мер налогового стимулирования инновационной активности предприятий. Ч. II. URL: <http://council.gov.ru/media/files/41d4df1ff0148dce377f.pdf> (дата звернення: 15.04.2018).
4. Андрієвський К. В. Спеціальні податкові режими: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2009. 206 с.
5. Аністратенко Ю. І. Концептуалізація правового регулювання оподаткування малого та середнього бізнесу в Україні: моногр. Кам'янець-Подільський: ТОВ «Друкарня Рута», 2016. 462 с.
6. Аністратенко Ю. І. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності: переваги та недоліки. *Наше право*. 2013. № 12. С. 182 – 183.
7. Бабіч В., Поддєрьогін А. Податковий кредит з податку на додану вартість (пдв): облік, нарахування та відшкодування. *Бух. облік і аудит*. 2014. № 5. С. 16 –22.
8. Банковско-финансово-правовой словарь-справочник. (Экономика. Финансы. Право): сост. Воронова Л. К. Киев: А.С.К., 1998. 287 с.
9. Барін О. Р. Принцип справедливості як один з основоположних принципів оподаткування. *Порівняльно-аналітичне право*. 2015. № 5. С. 162 – 164.
10. Беликов Е. Г. Финансовое право и его институты: принципы социальной эффективности: моногр. Москва: Юрлитинформ, 2016. 296 с.



11. Бергер П. Л. Приглашение в социологию: Гуманистическая перспектива: моногр. Москва: Аспект Пресс, 2006. 168 с.
12. Бех Г. В. Соотношение бюджетного возмещения и налогового кредита в режиме исполнения налоговой обязанности при уплате налога на добавленную стоимость. *Пробл. законності*. Вип. 67. Харків: Нац. юрид. акад. України ім. Я. Мудрого, 2004. С. 84 – 90 .
13. Білоус В. Т. Формування поняття "публічний інтерес" на сучасному етапі в сфері оподаткування. *Вісн. Запоріж. нац. ун-ту. Юрид. науки* : зб. наук. пр. Запоріжжя, 2012. №1 (ч. 1). С. 40 – 45.
14. Большой энциклопедический словарь / гл. ред. А. М. Прохоров. Москва, 1990. 1632 с.
15. Большой энциклопедический словарь / под ред. А. М. Прохорова. Науч. изд-во «Большая рос. энцикл.», 1998. С. 1151.
16. Бондаренко С. О. Суб'єктивні права платників податків: зміст і класифікація: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. 12.00.07. Харків, 2017. 23 с.
17. Браславський Р. Г. Принципи податкового права: проблеми теорії і практики: моногр. Харків: Право, 2018. 344 с.
18. Брызгалин А. В. Налоги и налоговое право: учеб. пособ. / под ред. А. В. Брызгалина. Москва: Аналитика-Пресс, 1997. 600 с.
19. Бюджетний кодекс України від 08. 07. 2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 23.05.2018).
20. Вдовічен В. А. Співвідношення інтересів суб'єктів податкових відносин. *Держава і право. Юрид. і політ. науки*. Вип.31. Київ : ІДП НАН України. 2006. С. 187 –191.
21. Ведяхин В. М. Правовые стимулы: понятие, виды. *Правоведение*. 1992. № 1. С. 50 – 55.
22. Взаимосогласительные процедуры при разрешении налоговых споров в судебном порядке: моногр. / отв. ред. А. Ю. Ильин. Москва: ООО «Проспект», 2017. 112 с.

23. Винницький Д. В. Налоговое право: учеб. для акад. бакалавриата. Москва: Юрайт: 2018. 360 с.
24. Вінник О.М. Теоретичні аспекти правового забезпечення реалізації публічних і приватних інтересів в господарських товариствах: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.04. Київ, 2004.
25. Вінцова Д. С. Принцип рівності як невід'ємна складова принципів податкового регулювання. *Фін. право*. 2014. № 1 (27). С. 4–7.
26. Гетманцев Д. О. До питання про податковий обов'язок платника податку. *Часоп. Київ. ун-ту права*. 2013. № 4. С. 134–137.
27. Гетьман К. О. Принципи оподаткування як засоби реалізації фіскальної функції податку. 2015. URL: <http://oaji.net/articles/2016/3229-1459929810.pdf> (дата звернення: 05.12. 2018).
28. Гордін О. Я. Правове регулювання бюджетного відшкодування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук. 12.00.07. Харків, 2009. 202 с.
29. Горовцова М. А. Правовые аспекты налогового стимулирования малого предпринимательства в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2014. 222 с.
30. Грачев А. В. Правовой статус банков как участников налоговых правоотношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2009. 22 с.
31. Даниелян А. А. Факультативні елементи правового механізму єдиного податку. *Актуальні питання публічного та приватного права* : тези доп. III Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 3 жовт. 2012 р.). Запоріжжя: Класич. приват. ун-т, 2012. С. 182–185.
32. Данілов С. О. Окремі питання щодо визначення структури податкових правовідносин. "*Державо- та правотворчі традиції українського народу*" (до 150-річчя М. С. Грушевського) : зб. тез. доп. III Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Вінниця, 23 листоп. 2016 р.). Вінниця : Нілан-ЛТД, 2017. С. 171–173.
33. Джабраїлов Р. А. Принцип справедливості як основа трансформації економіко-правової системи держави. *Вісник НАН України*.

2017. URL:  
[ftp://ftp.nas.gov.ua/akademperiodyka/Downloads/Visnyk\\_NANU/downloads/2017/PDF\\_Visn\\_7-2017/Visn\\_7-2017+11\\_Dzhabrailov.pdf](ftp://ftp.nas.gov.ua/akademperiodyka/Downloads/Visnyk_NANU/downloads/2017/PDF_Visn_7-2017/Visn_7-2017+11_Dzhabrailov.pdf). С. 74 – 80.
34. Девярых Н. В. Финансово-правовой стимул: понятие, виды. *Бизнес в законе*. 2010. № 1. С. 168 – 169.
35. Демин А. В. Общие принципы налогообложения (Анализ судебно-арбитражной практики). *Хоз-во и право*. 1998. № 2. С. 95 – 101.
36. Демин А. В. К вопросу об общих принципах налогообложения. 2002. № 4.
37. Демин А. В. Принципы налогового права и практическая юриспруденция. *Арбитраж. и гражд. процесс*. 2012. № 1. С. 2 – 5.
38. Денисова А. М. Механізм і засоби правового впливу (теоретико-правове дослідження): автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. Київ, 2013. 20 с.
39. Дмитрик О. О, Токарева К. О. Форми державної допомоги суб'єктам підприємництва: актуальні питання правового регулювання. *Правові основи здійснення господарської діяльності в інноваційному суспільстві*: моногр. / за ред. А. П. Гетьмана, О. О. Дмитрик, Г. В. Анісімової. Харків. Право, 2018. 350 с.
40. Дмитрик О. А. Категория «финансово-правовой договор»: право на существование. *Системообразующие категории в финансовом праве: состояние и перспективы трансформации*: материалы междунар. науч.-практ. конф. (г. Харьков, 15–16 апреля 2010 г.). Харьков: НИИ гос. стр-ва и мест. самоупр., 2010. 225 с.
41. Додаток до Порядку обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг: пост. КМУ від 27 груд. 2010 р. № 1233. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1233-2010-п> (дата звернення: 16.09.2018).

42. Дракина М. Н. К вопросу о соотношении понятий "поощрение" и "стимулирование" в юридической науке. *Юридическое образование и наука*. 2008. № 1. С. 5 – 9.
43. Дубовик О. Ю. Доцільність стимулювання малого та середнього бізнесу. *Економіка, фінанси, право*. 2013. № 1. С. 15 –17.
44. Дунаев П. К. Принципы налогового права в практике Конституционного Суда РФ. *Налоговые споры: теория и практика*. 2006. № 12. URL: <https://www.lawmix.ru/bux/75683> (дата звернення: 25.11. 2018)
45. Дуравкін П. М. Забезпечення виконання податкового обов'язку: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2010. 20 с.
46. Електронний кабінет платника податків. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/prezentatsiyi-materiali/314965.html> (дата звернення: 24.12.2018).
47. Жданов А. А. Финансовое право Российской Федерации: учеб. пособ.; 2-е изд. Москва: ТЕИС, 1995. 170 с.
48. Жураковский А. С. Специальные налоговые режимы в помощь малому бизнесу. *Вестн. Тамбов. ун-та. Серия: Гуманитарные науки*. 2012. Вып. 3. С. 92 –96.
49. Загальна теорія держави і права: підручн. для студ. юрид. вищ. навч. закл. / за ред. М. В. Цвіка, О. В. Петришина. Харків: Право, 2009. 584 с.
50. Загальна теорія держави і права: підручн. для студ. юрид. спец. вищ. навч. Закл. / за ред. М. В. Цвіка, В. Д. Ткаченка, О. В. Петришина. Харків: Право, 2002. 432 с.
51. Заниздра Д. Ю. Правовые основы использования налоговых льгот в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук . Москва, 2005. 165 с.
52. Иванова В. Н. Налоговое право: учебн. Ростов-на-Дону: Феникс, 2016. 427 с.
53. Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов. Финансы и налоги: очерки теории и политики: моногр. Москва: Статут, 2004. 615 с.

54. Ісаєва Н. К. Правові засади оподаткування в контексті розвитку правової системи України. *Сучасні проблеми правової системи України* : зб. Матер. VIII Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Львів, 24 листоп. 2016 р.). Львів, 2016. Вип. 8. С. 72 –74.
55. Каринский С. С. Материальные и моральные стимулы к повышению производительности труда: моногр. Москва, 1966. 223 с.
56. Києнко О. Б. Правосуб'єктність платників податків. *Фін. право*. 2013. № 3. С. 31 –35.
57. Кириенко А. П., Завьялова О. В. Правовое регулирование налоговых отношений: учеб. пособ. Москва; Берлин. Директ-Медиа, 2017. 164 с.
58. Кир'язова Т. О. Податкові пільги: проблеми застосування та напрями їх вирішення. *Економіка, фінанси, право*. 2018. № 1. С. 16 – 22.
59. Князькова В. Я. Спеціальні податкові режими в сучасній теорії оподаткування. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2012. № 11 (138). С. 46 –47.
60. Кобильнік Д. А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2002. 176 с.
61. Кобрін А. Є. Теоретико-правові проблеми визначення поняття «податкова пільга» та його співвідношення з суміжними поняттями. *Сучасні правові системи світу в умовах глобалізації: реалії та перспективи*: зб. тез Міжн. наук.-практ. конф. (м. Київ, 30 – 31 трав. 2011 р.). Т. 2. Київ : Центр прав. наук. дослідж., 2011. С. 30 – 33.
62. Комарова Г. В. Правовое регулирование налоговых отношений: актуальные теоретические проблемы. *Государство и право*. 2010. № 4. С. 91 – 94.
63. Косолапов А. И. Специальные налоговые режимы: теория и практика: дис. ... д-ра. экон. наук. Москва, 2007. 326 с.

64. Косяченко К. Е. Правосуб'єктність як передумова фінансово-правового статусу бюджетних установ. *Підпр-во, госп-во і право*. 2017. № 11. С. 152 – 155.
65. Кошель Д. Е. К вопросу об эффективности реформы специальных налоговых режимов для субъектов малого предпринимательства. *Сибир. торг.-экон. журнал*. 2013. № 1 (17). С. 30 – 35.
66. Криницкий И. Е. Дефиниция налоговой льготы в понятийно-категориальном аппарате финансового права. *Пробл. законности: акад. зб. наук*. пр. Харків, 2010. Вип. 111. С. 56 – 64.
67. Криницький І. Є. Теоретичні проблеми податкового процесу: моногр. Харків: Право, 2009. 320 с.
68. Крохина Ю. А. Налоговое право: учеб. для акад. бакалавриата. Москва: Юрайт, 2016. 428 с.
69. Кучерявенко М. П. Основы податкового права: навч. посіб. Харків, 2001. 442 с.
70. Кучерявенко М. П. Податкове право України: підруч. Харків: Право, 2012. 528 с.
71. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6-ти т. Т. II: Введение в теорию налогового права. Харьков: Легас, 2004. 600 с.
72. Лайченкова Н. Н. Стимулы в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Саратов, 2007. 190 с.
73. Лакушева Є. В. Публічні та приватні інтереси в податковому праві: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2013. 210 с.
74. Лебедева Е. Н. Механизм правового стимулирования социально-активного поведения (проблемы теории и практики): дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2002. 207 с.
75. Левин О. В. Стимулирование в праве: теоретические и практические аспекты: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. Саранск, 2006. 172 с.

76. Легкова М. Ф. Податкове право: навч- метод. посіб. Київ: КНЕУ, 2004. 225 с.
77. Лист про наміри. Україна: Меморандум про економічну і фінансову політику. URL: <https://bank.gov.ua/doccatalog/document?id=46564506> (дата звернення: 02.07.2018).
78. Лукова Н. Г. Ефективність податкових пільг, які надаються суб'єктам господарювання. *Вісн. ІЕПД НАН України*. 2011. № 2. С. 67–73.
79. Лыкова Л. Н., Букина И. С. Налоговые системы зарубежных стран : учеб. для магистров. Москва: Юрайт, 2013. 428 с.
80. Масюченко Є. А. Податкові пільги як інструмент податкового регулювання. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/92705/02-Masiuchenko.pdf?sequence=1> (дата звернення: 03.02.2019).
81. Матузов Н. И. Теория государства и права: учеб. Москва: Юристъ, 2004. 243 с.
82. Матузов Н. И., Малько А. В. Правовое стимулирование в условиях становления рыночных отношений. *Гос-во и право*. 1995. № 4. С. 11 –19.
83. Мижинский М. Ю. Правовое регулирование налогового стимулирования инновационной деятельности в государствах – членах Европейского Союза: дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2006.
84. Мирошник С. В. Правовые стимулы в российском законодательстве: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. Ростов- на -Дону, 1997. 167 с.
85. Мирошник С. В. Теория правового стимулирования : дис. ... д-ра юрид. наук. Ростов-на-Дону, 2003.
86. Морозов Ю. А. Налоговое стимулирование как один из эффективных методов государственной поддержки малого инновационного предпринимательства. *Машиностроитель*. 2008. № 4. С. 2 – 8.

87. Муравйов К. В. Теоретико-правові основи формування системи податкових правовідносин в Україні. *Право і сусп-во*. 2016. № 2. С. 168 – 172.
88. Налоговое право стран Восточной Европы. Общая часть: Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия / отв. ред. М. В. Карасева, Д. М. Щекин. Москва : Волтерс Клувер, 2009. 336 с.
89. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) от 29 декаб. 2009 г. № 71-3. URL: <http://www.nalog.gov.by/ru/special-part/> (дата звернення 07.11.2018).
90. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19 декаб. 2002 г. № 166-3 . URL: <http://www.nalog.gov.by/ru/article43/> (дата звернення 01.11.2018).
91. Налоговый кодекс Республики Казахстан от 25 декаб. 2017 г. № 120-VI. URL: [https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=36148637#pos=7916;62](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36148637#pos=7916;62) (дата звернення 11.11.2018).
92. Налоговый кодекс Республики Молдова от 24 апр. 1997 г., № 1163-ХІІІ. URL: <http://lex.md/fisc/codfiscaltxttru.htm#%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%8C%D1%8F%2033> (дата звернення 17.09.2018).
93. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/) (дата звернення 21.11.2018).
94. Нюанси касового методу обліку. URL: <http://tr.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-116973.html> (дата звернення 19.08.2018).
95. Об утверждении форм Договоров об инвестиционном налоговом кредите: приказ ФНС России от 29.11.2005 г., № САЭ-3-19/622@. URL: [http://www.consultant.ru/document/Cons\\_doc\\_LAW\\_57755/#dst0](http://www.consultant.ru/document/Cons_doc_LAW_57755/#dst0) (дата звернення 04.03.2019).
96. Очерки финансово-правовой науки современности: моногр. / под. общ. ред. Л. К. Вороновой и Н. И. Химичевой. Москва ; Харьков : Право, 2011. 592 с.



97. Пасічна І. О. Особливості змісту податкових правовідносин. *Вісн. Запорізьк. нац. ун-ту. Юрид. науки*: зб. наук. пр. Запоріжжя, 2014. № 3. С. 161 – 168.

98. Пасічна І. О. Поняття та сутність податкових правовідносин. URL: <http://77.121.11.9/bitstream/PolNTU/4937/1/%D0%9F%D0%B0%D1%81%D1%96%D1%87%D0%BD%D0%B0%20%D0%86.%D0%9E.%20%D0%9F%D0%BE%D0%BD%D1%8F%D1%82%D1%82%D1%8F%20%D1%82%D0%B0%20%D1%81%D1%83%D1%82%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C%20%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D1%85%20%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BE%D0%B2%D1%96%D0%B4%D0%BD%D0%BE%D1%81%D0%B8%D0%BD.pdf> (дата звернення 06.12.2018).

99. Пепеляев С. Г. Основы налогового права: учеб. пособ. Москва: ФБК-ПРЕСС, 2000. 343 с.

100. Перепелиця М. О. Поняття та види суб'єктів фінансового права : моногр. Харків : Право, 2012. 272 с.

101. Петрова Г.В. Общая теория налогового права: учеб. Москва, 2004.

102. Печенкина А. А. Возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога (финансово-правовой аспект): дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2018. 212 с.

103. Пешкова Х. В. Вопросы налоговых и бюджетных правоотношений в судебной практике: моногр. Москва. Инфра – М, 2014. 184 с.

104. Пилипенко А. А. Категория «добросовестность» в налогово-правовой сфере: научные и прикладные подходы. *Фин. право*, 2012. № 5. С. 26 – 29.

105. Пирого І. С. Новий метод нарахування, справляння і відшкодування ПДВ. *Часоп. Київ. ун-ту права*. 2017. № 4. С. 101 – 105.

106. Податкове право України: підруч. / за ред. М. П. Кучерявенка. Харків: Право, 2018. 512 с.

107. Податкове право: навч. посіб. / за ред. М. П. Кучерявенка. Київ: Юрінком Інтер, 2003. 400 с.
108. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р., № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4528> (дата звернення: 15.11.2018).
109. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р., № 2755-VI (в ред. станом на 1 січ. 2011 р.). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20181004> (дата звернення: 25.03.2018).
110. Покатаєва О. В. Спрощена система оподаткування в контексті Податкового кодексу України. *Право і безпека: наук. журн.* 2011. № 1. С. 216 – 222.
111. Поліщук Я. В. Ставка як елемент податку. *Наук. вісн. публіч. та приват. права.* 2016. Вип. 2, ч. 2. С. 201 – 212.
112. Поліщук Я. В. Ставка податків і зборів: правова природа та класифікація: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2018. 22 с.
113. Поляков О. П. Проблеми застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні: правовий аспект. *Прав. часоп. Донбасу* : зб. наук. пр. Кривий Ріг : ДЮІ МВС України, 2018. №2 (63). С. 83 – 87.
114. Пономарев А. В. Правовые стимулы в налоговом праве Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. Москва, 2012. 23 с.
115. Пономарев А. В. Правовые стимулы в налоговом праве Российской Федерации (финансово-правовой аспект): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2012. 165 с.
116. Попова Е. М. Налоговый кредит как инструмент регулирования регионального инвестиционного процесса: зарубежный опыт. *Теория и практика обществ. развития.* 2018. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovyyu-kredit-kak-instrument-regulirovaniya->

regionalnogo-investitsionnogo-protsessu-zarubezhnyy-opyt (дата звернення: 27.02.2019).

117. Порядок обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг: пост. КМУ від 27 груд. 2010 р., № 1233. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1233-2010-p> (дата звернення: 29.01.2019).

118. Постанова Верховного Суду від 18 січ. 2018 р. <https://taxlink.ua/ua/court/postanova-verkhovnoho-sudu-vid-19-01-2018-u-spravi-804-1241-17/> (дата звернення: 12.10.2018).

119. Постановление Верховного Суда от 07.03.2018 г. по делу № 806/622/16, административное производство № к/9901/28120/18 (извлечение). URL: <https://nalipra.in.ua/novyj-verhovnyj-sud-vernul-princip-stabilnosti-v-praktiku-nalogooblozhenija/> (дата звернення: 13.11.2018).

120. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14 июля 2005 г., № 9-П. *СЗ РФ*. 25.07.2005, № 30 (ч. II). Ст. 3200.

121. Постановление Конституционного Суда РФ от 13 мар. 2008 г., № 5-П. *СЗ РФ*. 24.03.2008 г., № 212. Ст. 1183.

122. Постановление Конституционного Суда РФ от 23 декаб. 1999 г. № 18-П. *СЗ РФ*. 17.01.2000 г., № 3. Ст. 353.

123. Правовые режимы: общетеоретический и отраслевые аспекты: моногр. / под. ред. А. В. Малько и И. С. Барзиловой. Москва: Юрлитинформ, 2012. 416 с.

124. Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо встановлення інвестиційних преференцій у виді інвестиційного податкового кредиту): проект Закону України від 19 серп. 2016 р., № 5037 URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=59892](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=59892) (дата звернення: 18.09.2018).

124<sup>1</sup>. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28

груд. 2014 р. № 71-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19> (дата звернення: 16.12.2018).

125. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо стимулювання утворення та діяльності сімейних фермерських господарств: Закон України від 10.07.2018 р., № 2497-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2497-19> (дата звернення 19.03.2018).

126. Про Державну фіскальну службу України: положення, затв. пост. КМУ від 21 трав. 2014 р., № 236. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF> (дата звернення: 13.05.2018).

127. Про затвердження Порядку ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість: пост. КМУ від 25 січ. 2017 р., № 26. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/26-2017-%D0%BF#n13> (дата звернення: 23.09.2018).

128. Про затвердження Порядку обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг: пост. КМУ від 27 груд. 2010 р., № 1233. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1233-2010-п> (дата звернення: 20.11.2018).

129. Про затвердження Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків: наказ Мін-ва доходів і зборів України від 10 жовт. 2013 р., № 574. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1853-13> (дата звернення: 07.10.2018).

130. Про затвердження форм Книги обліку доходів і Книги обліку доходів і витрат та порядків їх ведення: наказ Мін-ва фінансів України від 19 черв. 2015 р., № 579. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0801-15/para12#n12> (дата звернення: 08.11.2018).

131. Про затвердження форм податкових декларацій платника єдиного податку: наказ Мін-ва фінансів України від 19 черв. 2015 р., № 578. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0799-15> (дата звернення: 23.11.2018).

132. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної: наказ Мін-ва фінансів України від 31 груд.

2015 р., № 1307. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16> (дата звернення: 07.12.2018).

133. Про систему оподаткування: Закон України від 25 черв. 1991 р. № 1251-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/1251-12> (дата звернення: 10.12.2018).

134. Пушин А. С. Совершенствование системы налогообложения предприятий малого бизнеса на основе применения специальных налоговых режимов: дис. ... канд. экон. наук. Краснодар, 2006. 189 с.

135. Рева Д. М. Актуальні питання податкового стимулювання. *Право та інновації*. 2015. № 3 (11). С. 72 – 77.

136. Рішення Європейського суду з прав людини «Серков проти України» від 7 лип. 2011 р. URL: [old.minjust.gov.ua/file/25055](http://old.minjust.gov.ua/file/25055) (дата звернення: 28.11.2018).

137. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Щокін проти України» від 10 жовт. 2010 р. URL: [zakon2.rada.gov.ua/laws/show/974\\_858](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/974_858) (дата звернення: 17.07.2018).

138. Рюмина Ю. А. Зарубежный опыт налогового стимулирования инновационной деятельности. *Вестн. Томск. ун-та. Экономика*. 2012. № 3 (19). С. 80 – 86.

139. Рядінська В. О. Податкове резиденство фізичних осіб: зарубіжний досвід та розвиток в Україні. *Наук. вісн. Міжнар. гуманіт. ун-ту. Серія: Юриспруденція*. 2014. № 12. Т. 1. С. 108 – 111.

140. Самсін І. Л. Підгалузєва природа податково-правових відносин та їх ознаки. *Вісн. Нац. акад. прав. наук України* : зб. наук. пр. Харків : Право, 2013. №2 (73). С. 141 –147.

141. Свириденко В. М. Нові підходи до побудови відносин між платниками податків і контролюючими органами. *Наук. вісн. Нац. ун-ту ДПС України (економіка, право)*. 2014. № 2 (65). С. 86 – 92.

142. Сидорук Р. А. Співвідношення понять «суб'єкт податкового права» та «суб'єкт податкових правовідносин». URL:

<http://dspace.onua.edu.ua/bitstream/handle/11300/8376/%D0%A1%D0%B8%D0%B4%D0%BE%D1%80%D1%83%D0%BA%20%D0%A1%D0%BF%D1%96%D0%B2%D0%B2%D1%96%D0%B4%D0%BD%D0%BE%D1%88%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20%D0%BF%D0%BE%D0%BD%D1%8F%D1%82%D1%8C%20%D1%81%D1%83%D0%B1%27%D1%94%D0%BA%D1%82%20%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%B0%20%D1%82%D0%B0%20%D1%81%D1%83%D0%B1%27%D1%94%D0%BA%D1%82%20%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D1%85%20%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BE%D0%B2%D1%96%D0%B4%D0%BD%D0%BE%D1%81%D0%B8%D0%BD%20.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (дата звернення: 10.12.2018).

143. Сіренко М. М. Податково-правове регулювання відносин податкового кредитування. *Актуал. пит. вітчиз. юриспруденції*. 2017. № 3. С. 146 – 148.

144. Сіренко М. М. Про місце податкового кредиту в системі податкових правовідносин. *Вороновські читання. Співвідношення матеріального та процесуального в регулюванні фінансових відносин* : матер. міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернівці, 4-5 жовт. 2017 р.). Чернівці, 2017. С. 189 – 191.

145. Скакун О. Ф. Теория государства и права (Энциклопедический курс) : учеб. Харьков : Эспада, 2005. 720 с.

146. Сліденко А. В. Місце законного інтересу в правовому статусі платників податків. *Право та інновац. сусп-во*. 2017. № 2 (9). URL: <http://apir.org.ua/wp-content/uploads/2017/12/Slidenko9.pdf> (дата звернення: 26.10.2018).

147. Словник української мови: в 11 т. Т. 8. 1977. С. 485. URL: <http://sum.in.ua/s/rezhum> (дата звернення: 11.12.2018).

148. Слюсар А. Сутність та особливості спеціальних податкових режимів. *Зб. наук. праць НАДУ при Президентіві України*. 2010. 1. С. 112 – 120.
149. Смирнов Д. А. Принципы российского налогового права: теоретические и практические аспекты формирования и реализации: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.14. Саратов, 2011. 58 с.
150. Смирнов Д. А. Принципы современного российского налогового права: моногр. / под ред. Н. И. Химичевой. Москва: Юрлитинформ, 2009. 312 с.
151. Смирных Е. М. Субъективные права налогоплательщиков в теории и на практике: моногр. Москва, Волтерс Клувер. 2009. 176 с.
152. Соловьев В. А. Частный и публичный интересы субъектов налоговых правоотношений: дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2002.
153. Станкевич О. Г. Правовые стимулы в налоговом праве. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/81663727.pdf> (дата звернення: 20.10.2018).
154. Супрунова О. Н., Ковальчук О. В. Субъекты и объекты социального контроля как элемента социального управления. URL: <https://www.scienceforum.ru/2016/pdf/21436.pdf> (дата звернення: 03.02.2019).
155. Сякин Р. Р. Теоретические аспекты реализации специальных налоговых режимов в Российской Федерации. *Вопросы современной науки и практики*. 2010. № 10 – 12.
156. Тедеев А. А., Парыгина В. А. Налоговое право России: учеб. для СПО. Москва. Юрайт, 2019. 392 с.
157. Тедеев А. А., Парыгина В. А. Налоговое право. Экзаменационные ответы. Ростов н/Д : Феникс, 2003. 320 с.
158. Теорія держави і права. Академічний курс: підруч. / за ред. О. В. Зайчук, Н. М. Оніщенко. Київ: Юрінком Інтер, 2006. С. 93–95.
159. Теорія держави та права : навч. посіб. / за заг. ред. С. Д. Гусарева, О. Д. Тихомирова. Київ : НАВС, Освіта України, 2017. 320 с.

160. Теремецький В. І. Податкові правовідносини в Україні: моногр. Харків: Діса плюс, 2012. 648 с.
161. Титова М. В. Налоговые льготы: дис. ... канд. юрид. наук. 12.00.14. Санкт-Петербург, 2004. 214 с.
162. Товкун Л. В. Принципи податкового права і податкова політика. *Держ. буд-во та місц. самоврядування*. 2013. Вип. 25. URL: <http://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/6597/1/Tovkun.pdf> (дата звернення: 30.09. 2018).
163. Токарева К. О. Відстрочення або розстрочення податкових платежів як форма державної допомоги суб'єктам господарювання. *Право та інновації*. 2018. № 3 (23). С. 42 – 48.
164. Токарева К. О. Структура бюджету: фінансово-правовий аналіз: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2016. 20 с.
165. Топоров А. В. Налоговые органы как субъекты налоговых правоотношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Саратов, 2012. 26 с.
166. Трусов О. І податкові зобов'язання, і право на податковий кредит - на дату оформлення МД. *Вісник. Офіційно про податки*. 2018. № 42. С. 18.
167. Ушатов М. В. Стимулы в налоговом праве: понятие и признаки. *Пробл. Совр. науки и образования*. 2016. № 1 (43). С. 187 – 190.
168. Финансовое право: учеб. / под. общ. ред. Э. Д. Соколовой; отв. ред. А. Ю. Ильин. Москва: Проспект, 2018. 480 с.
169. Финансовое право: учеб. / отв.ред. Н.И. Химичева. 2-е изд., перераб. и доп. Москва: Юристъ, 2004. 749 с.
170. Фоміна Г. В. Деякі питання суб'єктного складу податкових правовідносин. *Наук. вісн. Дніпропетр. держ ун-ту внутр. справ*: зб. наук. пр. Дніпропетровськ: ДДУВС, 2013. № 1 (65). С. 349 – 354.
171. Харитоновна О. І. Адміністративно-правові відносини (проблеми теорії): моногр. Одеса: Юрид. літ., 2004.



172. Хатнюк Н. Місце податкових правовідносин у фінансовому праві України. *Підпр-во, госп-во і право*. 2017. № 1. С. 165 – 170.
173. Худяков А. И. Налоговое право Республики Казахстан. Общ. Ч.: учеб. Алматы: ТОО «НОРМА-К». 2003. 512 с.
174. Шадурская М. М., Сумкина О. В., Мокина Л. С. Анализ применения инвестиционного налогового кредита как инструмента финансирования инновационной экономики в российской практике. *Креативная экономика*. Т. 12. № 1. 2018. URL: [https://www.researchgate.net/publication/323391531\\_Analiz\\_primenenia\\_investicionnogo\\_nalogovogo\\_kredita\\_kak\\_instrumenta\\_finansirovaniya\\_innovacionnoj\\_ekonomiki\\_v\\_rossijskoj\\_praktike](https://www.researchgate.net/publication/323391531_Analiz_primenenia_investicionnogo_nalogovogo_kredita_kak_instrumenta_finansirovaniya_innovacionnoj_ekonomiki_v_rossijskoj_praktike) (дата звернення: 05.01.2019).
175. Шалова С. Х. Налоговые льготы как средство стимулирования экономического роста. *Инженер. вестн. Дона*. 2015. № 2. Ч.2. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/nalogovye-lgoty-kak-sredstvo-stimulirovaniya-ekonomicheskogo-rosta> (дата звернення: 06.07.2018).
176. Шаляев С.Н. Инвестиционный налоговый кредит как одна из форм выхода предприятий из финансового кризиса. *Налоги и налогообложение*. 2009. № 6. С. 68.
177. Шапиро И. М. Юридическое равенство как правовая реальность : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Санкт-Петербург, 2012. 26 с.
178. Шаптала Н. К. Співвідношення принципів рівності та соціальної справедливості в податково-правовому регулюванні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2012. 194 с.
179. Шишкин Р. Н. Правовое регулирование налога на добавленную стоимость / под ред. Н. А. Поветкиной. Москва: Юриспруденция, 2012. 128 с.
180. Щекин Д. М. Налоговое право государств – участников СНГ (общая часть) : учеб. пособ. / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2008. 412 с.

181. Юрченко В. В. Сучасні тенденції розвитку та гармонізації податкових систем країн Європейського Союзу. Вектори для України. Київ, 2014. С. 1 – 15.
182. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: учеб. Москва: ИНФРА-М. 2013. 576 с.
183. Яговкина В. А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект): моногр. Москва : Граница, 2004.
184. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах: моногр. Москва: Статут, 2002. 555 с.
185. Ясько І. В. Поняття, структура та особливості податкових правовідносин. *Митна справа*. 2014. Спец. вип. С. 141 – 146.
186. Brodzka A. Tax incentives in emerging economies. URL: [https://www.mruni.eu/upload/iblock/afc/002\\_brodzka.pdf](https://www.mruni.eu/upload/iblock/afc/002_brodzka.pdf). P.33 – 34 (Last accessed: 26.10.2018).
187. Bulves AD v. Bulgaria (Application No. 3991/03). *Judgment of 22 January 2009*. E.C.H.R. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/> (Last accessed: 15.11.2018).
188. Canada Income Tax Act, R.S.C., ch. 1, §127.3,5th supp. 2012. URL: <https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/page-134.html#docCont> (Last accessed: 26.10.2018)
189. Csaba Tóth G. – Péter Virovácз Winners and Losers An assessment of the Hungarian flat tax reform with microsimulation. 2013. URL: [https://asz.hu/storage/files/files/public-finance-quarterly-articles/2013/a\\_toth\\_virovacz\\_2013\\_4.pdf](https://asz.hu/storage/files/files/public-finance-quarterly-articles/2013/a_toth_virovacz_2013_4.pdf) (Last accessed: 15.12.2018).
190. Intersplav v. Ukraine (Application No. 803/02). *Judgment of 9 January 2007*. E.C.H.R. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/> (Last accessed: 17.11.2018).
191. Investing in Texas: Economic Incentives and Programs. URL: <http://www.ttara.org/files/document/file-54f083d474aad.pdf> (Last accessed: 23.01.2019)/

192. Lee Y. Adequacy of Korea's Tax Assignment: A Fiscal Federalism Approach / Yongmo Lee. *International Review of Public Administration*. 231 Vol. 9. 2004. Issue 2. P. 139–148. URL: [www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/12294659.2005.10805055](http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/12294659.2005.10805055) (Last accessed: 02.12.2018).
193. Moti G., Williams D. Davies: *Principles of Tax Law*. P. 6-8.
194. Sunil M. The Indian Tax System and Its Reform. *ASCI Journal of Management*, 2011. 40(2). p. 132.
195. Svenska Managementgruppen AB v Sweden (Application No. 11036/84). *Decision of the Commission of 2 December 1985*. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/> (Last accessed: 07.10.2018).
196. Tax and customs board Republic of Estonia. URL: <https://www.emta.ee/eng/business-client/income-expenses-supply-profits/tax-rates> (Last accessed: 05.02.2019).
197. Tax Incentives and Tax Base Protection in Developing Countries. URL: [https://www.unescap.org/sites/default/files/S3\\_Tax-Incentives-and-Tax-Protection-Base.pdf](https://www.unescap.org/sites/default/files/S3_Tax-Incentives-and-Tax-Protection-Base.pdf) (Last accessed: 06.02.2019).

## Додаток

АКТИ ВПРОВАДЖЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДОСЛІДЖЕННЯ



**НАРОДНИЙ ДЕПУТАТ УКРАЇНИ  
КРИШИН ОЛЕГ ЮРІЙОВИЧ**

01008, м. Київ, вул. Грушевського, 5

№ 34/06-03/2019/30-2

« 06 » березня 2019 р.

**ДОВІДКА**

про впровадження у правотворчу діяльність результатів  
дисертаційного дослідження здобувача кафедри фінансового права  
Університету державної фіскальної служби України  
Шаптали Євгена Юрійовича на тему  
«Стимули у податково-правовому регулюванні»

Довідка засвідчує, що результати дисертаційної роботи Шаптали Євгена Юрійовича «Стимули у податково-правовому регулюванні» на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право використовуються Комітетом Верховної Ради України з питань податкової та митної політики при підготовці пропозицій з удосконалення чинного податкового законодавства України.

Секретар Комітету Верховної Ради України  
з питань податкової та митної політики

  
О.Ю. Кришин



**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ  
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДФС У ХАРКІВСЬКІЙ ОБЛАСТІ**

61057, м. Харків, вул. Пушкінська, 46, тел. (057) 702-86-04, факс (057) 706-14-84  
E-mail: [gu.kh@sfs.gov.ua](mailto:gu.kh@sfs.gov.ua); сайт: [www.kh.sfs.gov.ua](http://www.kh.sfs.gov.ua), код згідно з ЄДРПОУ 39599198

№ 2551/Ш/20-40-13-01 від 06.03.2019

на № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

**ДОВІДКА**

про впровадження результатів дисертаційного дослідження  
Шаптали Євгена Юрійовича  
на тему: «Стимули у податково-правовому регулюванні»  
за спеціальністю 12.00.07 — адміністративне право і процес; фінансове  
право; інформаційне право

Дисертаційне дослідження здобувача кафедри фінансового права Університету державної фіскальної служби України Шаптали Євгена Юрійовича на тему: «Стимули у податково-правовому регулюванні» має важливе значення для правозастосування.

Основні положення й висновки дисертаційного дослідження Шаптали Є. Ю. використовуються співробітниками ГУ ДФС у Харківській області при підготовці пропозицій із внесення змін до чинного податкового законодавства України, проведенні семінарів та практикумів для платників податків щодо формування стійких стимулів у платників податків щодо вчасного та в повному обсязі виконання податкового обов'язку, а також забезпечення позитивного досвіду взаємодії платників податків із контролюючими органами.

**Заступник начальника  
ГУ ДФС у Харківській області**

**Л. КАТЕРИНСЬКА**

К  
2551/Ш/20-40-13-01 від 06.03.2019  
ГУ ДФС У ХАРКІВСЬКІЙ ОБЛАСТІ







НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ ПРАВОВИХ НАУК УКРАЇНИ

**НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ  
ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ**

61002, м. Харків, вул. Чернишевська, 80  
e-mail: ndipzir@gmail.com

тел.: (057) 700-06-64, 700-06-79  
сайт: [ndipzir.org.ua](http://ndipzir.org.ua)

*Всех* № *29* від *22.06.2019р.*

**ДОВІДКА**

**про впровадження у науково-дослідну діяльність результатів дисертаційного дослідження Шаптали Євгена Юрійовича на тему «Стимули у податково-правовому регулюванні» на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право**

Науково-дослідний інститут правового забезпечення інноваційного розвитку Національної академії правових наук України цією довідкою засвідчує, що матеріали дисертаційного дослідження здобувача кафедри фінансового права Національного університету Державної фіскальної служби України Шаптали Євгена Юрійовича на тему «Стимули в податково-правовому регулюванні» на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право використовується співробітниками Інституту в процесі здійснення науково-дослідної діяльності. Зокрема, під час розробки фундаментальної теми «Нормативно-інституційне забезпечення сприяння господарській діяльності в інноваційному суспільстві» (РК УкрІНТЕІ № 0118U003443) використані пропозиції Є. Ю. Шаптали щодо удосконалення правового регулювання податкових пільг як виду податково-правових стимулів, а саме при написанні в межах вищевказаної теми фундаментального дослідження колективної монографії «Правові основи здійснення господарської діяльності в інноваційному суспільстві».

Директор Інституту



С.В. Глібко