

НАЦІОНАЛЬНИЙ ЮРИДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІМЕНІ ЯРОСЛАВА МУДРОГО  
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

*Кваліфікаційна наукова праця  
на правах рукопису*

**САВІНОВА АЛЬБІНА ВОЛОДИМИРІВНА**

УДК 347.73

**ДИСЕРТАЦІЯ  
ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ**

081 «Право»

08 «Право»

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

\_\_\_\_\_ А. В. Савінова

**Науковий керівник**  
Смичок Євген Михайлович,  
доктор юридичних наук, доцент

Харків – 2024

## АНОТАЦІЯ

*Савінова А. В.* Правове регулювання податкових пільг. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право». – Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України, Харків, 2024.

У дисертації здійснено комплексне дослідження проблематики, що стосується правового регулювання такої податково-правової конструкції як податкові пільги. Розпочато вивчення центральної категорії цієї роботи з виокремлення загальних положень про податкові пільги, у рамках чого послідовно розглянуто правову природу податкових пільг, принципи їх встановлення, а також запропоновано класифікаційні критерії для поділу аналізованих феноменів на види. Після цього наукову увагу приділено аналізу нормативного порядку передбачення податкових пільг у законодавстві, зокрема, деталізовано процедуру встановлення податкових пільг на двох рівнях: державному та місцевому. Насамкінець дослідницький інтерес спрямовано на провадження співвідношення прав й обов'язків при застосуванні платниками податкових пільг.

Перш ніж перейти до окреслення правової природи податкових пільг, автором наведено визначення поняття «правова природа юридичного явища», згідно з чим запропоновано такий алгоритм наукового пошуку: спершу виділено загальні ознаки правових пільг, надалі зазначено особливості безпосередньо податкових пільг, згодом здійснено співвідношення останніх із подібними категоріями, серед яких: державна підтримка, державна допомога, податкові стимули, податкові преференції.

У результаті опрацювання позицій вчених сформовано перелік загальних ознак правових пільг, якими є: їх належність до допоміжних способів правового регулювання; їх установлення на рівні нормативно-

правових актів, а не індивідуальних актів; неперсоніфікований характер, який проявляється у закріпленні умов для застосування пільг, яким має відповідати суб'єкт або характер його діяльності для того, щоб ними скористатись; механізм їх прояву, який полягає у встановленні додаткових, виняткових прав для суб'єктів, або повному чи частковому звільненні від виконання обов'язків; мета їх передбачення, що проявляється у: а) наявності суб'єктивних та/або об'єктивних чинників, які обтяжують правове становище суб'єктів або ускладнюють можливість ведення ними певної діяльності, б) усвідомлення необхідності введення покращених правових умов щодо окремих груп осіб або стосовно проваджуваної такими особами діяльності для досягнення поставлених цілей, що обумовлюють запровадження пільг.

Особливостями податкових пільг названо: 1) їх встановлення в межах конкретної системи законодавства; 2) їх передбачення на рівні податкового законодавства України; 3) проявляються у виконанні платником свого податкового обов'язку з урахуванням особливостей, зумовлених застосуванням пільг; 4) механізм їх дії полягає у звільненні платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку чи збору, або в установленні правообов'язку платника сплачувати податок чи збір у меншому розмірі; 5) надаються у формах, визначених законодавством; 6) є неперсоніфікованими й застосовуються за наявності передбачених законодавством підстав; 7) можуть установлюватися як по податкам, так і по зборам; 8) можуть передбачатись на постійній або на тимчасовій основі; 9) є факультативним елементом правового механізму податку.

На підставі здійснення співвідношення між податковими пільгами й іншими правовими категоріями визначено, що податкові пільги, маючи певні спільні риси з державною підтримкою, державною допомогою, податковими стимулами і податковими преференціями, є самостійним феноменом, що має особливості, за посередництвом яких і відбувається їх відокремлення. Водночас податкові пільги у межах указаних правових понять займають чільне місце, бо виступають: 1) формою державної допомоги, яка охоплює

фінансовий (економічний) та організаційний складник державної підтримки; 2) позитивним податковим стимулом, що активізує правомірну поведінку платників; 3) одним із засобів реалізації податкових преференцій.

Перед розглядом конкретних принципів установлення податкових пільг, автором наведено визначення цього поняття. Так, згаданими принципами є змістовні й процедурні вимоги установчого характеру, спрямовані на впорядкування діяльності суб'єктів, уповноважених зазначені податкові преференції вводити, змінювати або ж скасовувати, систему яких складають відповідні загальні принципи права, що розкривають свій вплив через їх галузево орієнтований контекст, а також окремі принципи податкового права.

Зазначено, що систему принципів установлення податкових пільг складають: законність, юридична визначеність (її змістовний і процедурний аспекти), розумність, пропорційність, фіскальна достатність, рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, соціальна справедливість, економічність оподаткування, нейтральність оподаткування, стабільність (як процедурний аспект вияву принципу юридичної визначеності).

Запропоновано у новій редакції викласти пункт 25 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України, який передбачає податкові пільги з податку на доходи фізичних осіб та єдиного податку для тих самозайнятих осіб, що були призвані на військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період. Констатовано, що необхідність внесення відповідних змін впливає з наявності в означеному положенні Податкового кодексу України проявів порушення декількох принципів установлення податкових пільг, а саме юридичної визначеності, рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, розумності.

Здійснено класифікацію податкових пільг за такими критеріями: 1) за формами надання; 2) за суб'єктами встановлення; 3) за підставами для надання; 4) за колом платників, які мають право на застосування пільги; 5) за

напрямом використання коштів, вивільнених внаслідок надання податкових пільг; б) за строком дії.

У ході здійснення аналізу положень Податкового кодексу України встановлено, що застосовувана в ньому конструкція «не є об'єктом оподаткування» не є податковою пільгою, оскільки у таких випадках деякі види доходів, майна, товарів, операцій тощо, чітко визначені цим Кодексом, знаходяться поза межами обов'язкового елементу податку – його об'єкта.

У контексті розгляду процедури встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні визначено, що ця процедура: є правовою (юридичною) процедурою, яка являється складовою частиною правового (юридичного) процесу; не виражає винятково податкову природу; є видом нормотворчості (законотворчістю) як процедури більш ширшого процесу правоутворення; передбачена нормами права, зокрема положеннями Конституції України, Податкового кодексу України, Закону України «Про Регламент Верховної Ради України», а також здійснюється за наперед встановленим порядком дій; є владною діяльністю єдиного законодавчого органу – Верховної Ради України; виражається документально, тобто її результатом є прийняття закону України про внесення змін до Податкового кодексу України у частині введення, трансформації або скасування податкових пільг; у контексті строків введення в дію актів про встановлення податкових пільг має реалізовуватись з обов'язковим дотриманням принципу стабільності встановлення податкових пільг.

Обґрунтовано позицію, згідно з якою рішення органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків, зборів, податкових пільг мають прийматись без дотримання спеціальної процедури, визначеної Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності». На підтримку цього наведено такі аргументи: 1) досліджувані рішення не є регуляторними актами; 2) Податковий кодекс України не містить посилання на Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» у тому контексті, що

з урахуванням останнього органи місцевого самоврядування мають приймати рішення з розглядуваних питань. Запропоновано доповнити п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України новим підпунктом такого змісту: «12.3.9. Сільські, селищні, міські ради приймають рішення про встановлення місцевих податків та/або зборів та податкових пільг із сплати місцевих податків та/або зборів без застосування процедур, передбачених Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності»».

Констатовано, що процедура встановлення податкових пільг на місцевому рівні складається зі стадій, серед яких виокремлено: 1) обов'язкові: а) підготовка проекту рішення та включення відповідного питання до порядку денного сесії місцевої ради; б) обговорення питань порядку денного на пленарному засіданні місцевої ради; в) прийняття рішення місцевої ради шляхом голосування; г) підготовка та оприлюднення рішення місцевої ради; г) інформування про встановлені рішенням місцевої ради податкові пільги зі сплати місцевих податків та/або зборів; 2) додаткова: а) звітування контролюючого органу перед органами місцевого самоврядування.

Відмічено, що визначальними складниками права на використання податкових пільг є: а) підстава, яка має бути характерна для платника або його діяльності, б) порядок застосування конкретної пільгової податкової преференції.

Запропоновано за формою нормативного передбачення ставки податку та збору в Податковому кодексі України, яка дає підстави ствердити, що податок або збір містить такий обов'язковий елемент як ставка, виділяти ставки: базову (основну) і граничну. Тобто Податковий кодекс України щодо конкретного податку або збору закріплює в обов'язковому порядку або базову (основну), або граничну ставку. Коли така ставка є передбаченою по конкретному податку та збору, разом із іншими обов'язковими елементами податку та збору, то вважається, що цей загальнообов'язковий платіж є встановленим.

Удосконалено підхід щодо класифікації ставок податку та збору за критерієм рівня податкового тиску на платника податків, у межах якого виділено ставки: а) базову (основну), б) знижену, в) підвищену. Саме ці три види ставок віддзеркалюють податковий тиск на платника, який може бути: загальним, послабленим, посиленним. Навіть якщо Податковий кодекс України щодо конкретного податку закріплює лише граничну ставку, тобто не визначає його базової (основної), зниженої або підвищеної ставки, безпосереднє визначення останніх відбувається у межах іншого нормативно-правового акта, яким є рішення відповідної сільської, селищної, міської ради про встановлення на території певної адміністративно-територіальної одиниці податку чи збору.

Практичне значення отриманих результатів проявляється в можливості їх використання у: нормотворенні – при оновленні податкового законодавства в частині правового регулювання податкових пільг; правозастосуванні – шляхом використання запропонованих підходів у адміністративній та судовій практиці вирішення питань, пов'язаних із оподаткуванням, зокрема, щодо встановлення й застосування податкових пільг; науково-дослідній сфері – для подальшого вивчення й удосконалення пільгового податкового впорядкування, яке має безпосередній вплив і на платників податків, і на суб'єктів, на користь яких стягуються податки та збори; освітньому процесі – з метою розробки навчально-методичних матеріалів, проведення лекційних і практичних занять, підвищення навчального інтересу здобувачів певного рівня освіти щодо податково-правової проблематики.

**Ключові слова:** податкова пільга, податковий стимул, податкова преференція, податкові відносини, податкове право, принципи податкового права, правове регулювання оподаткування, платник податків, процедура, нормотворча процедура, оподаткування, податковий обов'язок, ставка податку, фінанси, податкове законодавство.

## SUMMARY

*Savinova A.V.* Legal regulation of tax benefits. – Qualifying scientific work with manuscript right.

Dissertation for the Doctor of Philosophy degree in the speciality 081 "Law". – Yaroslav Mudryi National Law University, Ministry of Education and Science of Ukraine, Kharkiv, 2024.

The dissertation provides a comprehensive study of the issues related to the legal regulation of such a tax and legal construct as tax benefits. The study of the central category begins with the identification of general provisions on tax benefits, within which the legal nature of tax benefits and the principles of their establishment are consistently considered, and classification criteria are proposed for categorising the analysed phenomena into types. The author then concentrates on the analysis of the regulatory procedure for the establishment of tax benefits in legislation, particularly detailing the procedure for establishing tax benefits at two levels: state and local. Finally, the research interest is directed towards examining the correlation between rights and obligations in the application of tax benefits by taxpayers.

Before outlining the legal nature of tax benefits, the author defines the concept of the "legal nature of a legal phenomenon" and proposes the following algorithm of scientific research: first, the author identifies the general characteristics of legal benefits, then notes the specific characteristics of tax benefits, and then correlates the latter with similar categories, including state support, state aid, tax incentives, tax preferences.

As a result of studying the opinions of scientists, the author has compiled a list of general characteristics of legal benefits, which include: their belonging to auxiliary methods of legal regulation; their establishment at the level of regulatory legal acts rather than individual acts; their non-personalised nature, which is manifested in the establishment of conditions for the application of benefits, which a subject or the nature of their activity must meet in order to use them; the



mechanism of their manifestation, which consists in the establishment of additional, exclusive rights for subjects, or complete or partial exemption from obligations; the purpose of their foresight, which is manifested in: a) the existence of subjective and/or objective factors that burden the legal status of subjects or complicate their ability to conduct certain activities, b) the awareness of the need to introduce improved legal conditions for certain groups of persons or activities carried out by such persons, in order to achieve the objectives that determine the introduction of benefits.

The peculiarities of tax benefits include 1) their establishment within a specific system of legislation; 2) their provision at the level of Ukrainian tax legislation; 3) manifested in the fulfilment by the taxpayer of their tax liability, taking into account the peculiarities caused by the application of benefits; 4) the mechanism of their effect consists in the exemption of the taxpayer from the obligation to accumulate and pay a tax or fee, or in the establishment of the taxpayer's obligation to pay a tax or fee in a reduced amount; 5) provided in the forms established by law; 6) are non-personalised and applied based on the grounds provided for by law; 7) may be established for both taxes and fees; 8) may be provided on a permanent or temporary basis; 9) are an optional element of the legal tax mechanism.

Based on the correlation between tax benefits and other legal categories, the author determines that tax benefits, while sharing certain common features with state support, state aid, tax incentives, and tax preferences, constitute an independent phenomenon with specific characteristics, through which their differentiation occurs. At the same time, tax benefits occupy a prominent place within these legal concepts, since they are: 1) a form of state aid, which covers the financial (economic) and organisational component of state support; 2) a positive tax incentive that activates the lawful behaviour of taxpayers; 3) one of the means of implementing tax preferences.

Before discussing specific principles of establishing tax benefits, the author provides a definition of this concept. Thus, these principles are substantive and

procedural requirements of a constitutional nature aimed at streamlining the activities of subjects authorised to introduce, change or cancel relevant tax preferences, the system of which is composed of the relevant general principles of law, which reveal their influence through their industry-oriented context, as well as certain principles of tax law.

It is noted that the system of principles for establishing tax benefits includes: legality, legal certainty (its substantive and procedural aspects), reasonableness, proportionality, fiscal sufficiency, equality of all taxpayers before the law, prevention of any manifestations of tax discrimination, social justice, tax efficiency, tax neutrality, and stability (as a procedural aspect of the principle of legal certainty).

The author proposes to restate paragraph 25 of subsection 10 of Section XX of the Tax Code of Ukraine, which provides for tax benefits on personal income tax and a single tax for self-employed persons who were called up for military service during mobilisation, for a special period. It is stated that the need to make appropriate amendments arises from the presence in the said provision of the Tax Code of Ukraine of manifestations of violation of several principles of tax benefits, namely, legal certainty, equality of all taxpayers before the law, prevention of any manifestations of tax discrimination, and reasonableness.

The tax benefits are classified according to the following criteria: 1) by the forms of granting; 2) by the subjects of establishment; 3) by the grounds for granting; 4) by the circle of taxpayers entitled to apply for the benefit; 5) by the direction of the use of funds released as a result of granting tax benefits; 6) by the term of validity.

The analysis of the provisions of the Tax Code of Ukraine revealed that the construction "not being an object of taxation" used therein is not a tax benefit, since in such cases certain types of income, property, goods, transactions, etc. clearly defined by this Code are outside the mandatory element of taxation - its object.

In the context of consideration of the procedure for establishing tax benefits at the national level, the author determines that the procedure under consideration is: a legal (juridical) procedure which is an integral part of the legal (juridical)

process; does not express exclusively tax nature; is a type of rule-making (legislation) as a procedure of a broader law-making process; is provided for by the law, in particular by the provisions of the Constitution of Ukraine, the Tax Code of Ukraine, the Law of Ukraine "On the Rules of Procedure of the Verkhovna Rada of Ukraine", and is also carried out according to a pre-established procedure; is a power activity of the only legislative body – the Verkhovna Rada of Ukraine; is expressed in documents, i.e. it results in the adoption of the Law of Ukraine on Amendments to the Tax Code of Ukraine in terms of introduction, transformation or abolition of tax benefits; in the context of the terms of enactment of acts on establishing tax benefits, it should be implemented with mandatory adherence to the principle of stability in establishing tax benefits.

The author substantiates the position that decisions of local self-government bodies on establishing local taxes, fees, and tax benefits should be made without following the special procedure established by the Law of Ukraine "On the Principles of State Regulatory Policy in the Field of Economic Activity". In support of this, the following arguments are presented: 1) the decisions under study are not regulatory acts; 2) the Tax Code of Ukraine does not contain a reference to the Law of Ukraine "On the Principles of State Regulatory Policy in the Field of Economic Activity" in the context that, according to the latter, local governments must make decisions on the issues under consideration. It is proposed to supplement para. 12.3 of Article 12 of the Tax Code of Ukraine with a new paragraph as follows: "12.3.9. Village, town, and city councils shall decide on the establishment of local taxes and/or fees and tax benefits for the payment of local taxes and/or fees without applying the procedures provided for by the Law of Ukraine "On the Principles of State Regulatory Policy in the Field of Economic Activity".

It is stated that the procedure for establishing tax benefits at the local level consists of the following stages: 1) mandatory: a) preparation of a draft decision and inclusion of the relevant issue in the agenda of the local council session; b) discussion of the agenda items at the plenary meeting of the local council; c) adoption of the local council's decision by voting; d) preparation and publication of

the local council's decision; e) informing about tax benefits for the payment of local taxes and/or fees established by the local council's decision; 2) additional: a) reporting by the controlling authority to the local self-government bodies.

It should be noted that the determining components of the right to use tax benefits are: a) the basis which must be specific to the payer or its activities, b) the procedure for applying a specific tax preference.

The author proposes to distinguish the following rates in the Tax Code of Ukraine, which gives grounds to assert that a tax or fee contains such a mandatory element as a rate: basic (main) and marginal rates. In other words, the Tax Code of Ukraine establishes either a basic or marginal rate for a particular tax or fee. When such a rate is provided for a particular tax and fee, along with other mandatory elements of the tax and fee, it is considered that this mandatory payment is established.

The approach to the classification of tax and fee rates based on the criterion of the level of tax pressure on the taxpayer has been improved, with the following rates being distinguished: a) basic, b) reduced, and c) increased. These three types of rates reflect the tax burden on the taxpayer, which may be: general, reduced, or increased. Even if the Tax Code of Ukraine for a particular tax only establishes a marginal rate, i.e. does not define its basic, reduced, or increased rate, the latter is directly determined within another regulatory act, which is a decision of the relevant village, town or city council on the establishment of a tax or fee on the territory of a certain administrative-territorial unit.

The practical significance of the obtained results is evident in their potential use in: rule-making – in the process of updating tax legislation regarding the legal regulation of tax benefits; law enforcement – through the application of the proposed approaches in administrative and judicial practices for resolving tax-related issues, particularly regarding establishing and applying tax benefits; scientific research – to further study and improvement of preferential tax regulation, which directly affect both taxpayers and subjects benefiting from taxes and fees; educational processes –

to develop teaching materials, conduct lectures and practical sessions, and enhance the educational interest of learners at certain levels in tax and legal issues.

**Keywords:** tax benefits, tax incentive, tax preference, tax relations, tax law, principles of tax law, legal regulation of taxation, taxpayer, procedure, rule-making procedure, taxation, tax liability, tax rate, finance, tax legislation.

## СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

*Наукові праці, в яких відображені основні результати дослідження:*

1. Савінова А. В. Ознаки податкових пільг. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2023. №3 (81). С. 332–340. DOI: <https://doi.org/10.32782/1813-338X-2023.3.53>.

2. Савінова А. В. Стабільність як принцип установлення податкових пільг. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. №9. С. 464–469. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-9/115>.

3. Савінова А. В. Співвідношення податкових пільг із іншими категоріями. *Правова позиція*. 2023. №3 (40). С. 52–58. DOI: <https://doi.org/10.32782/2521-6473.2023-3.9>.

4. Савінова А. В. Реалізація диспозитивного методу правового регулювання податкових відносин при застосуванні податкових пільг. *Knowledge, Education, Law, Management*. 2023. №1 (53). С. 309–314. DOI: <https://doi.org/10.51647/kelm.2023.1.46>.

*Наукові праці, в яких засвідчено апробацію матеріалів дослідження:*

5. Савінова А. В. Джерела права як основа провадження наукового дослідження за темою «Правове регулювання податкових пільг». *Джерела права в наукових юридичних дослідженнях: Тези доповідей аспірантського круглого столу за курсом "Форми (джерела) права" (м. Харків, 20–21 травня 2021 р.)*. Харків: НЮУ ім. Ярослава Мудрого, 2021. С. 103–107.

6. Савінова А. В. Законність як принцип установлення податкових пільг. *Юридичні науки: проблеми та перспективи: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 24-25 лютого 2023 р.)*. Львів - Торунь: Liha-Pres, 2023. С. 339–342. DOI: <https://doi.org/10.36059/978-966-397-292-3-95>.

7. Савінова А. В. Податкові пільги для платників єдиного податку, запроваджені протягом дії воєнного стану. *Закарпатські правові читання. Право як інструмент стійкості та розвитку в умовах сучасних цивілізаційних викликів*: матеріали XV міжнар. наук.-практ. конф. (м. Ужгород, 27 квітня 2023 р.). Частина II. Львів - Торунь: Liha-Pres, 2023. С. 166–169. DOI: <https://doi.org/10.36059/978-966-397-298-5-120>.

8. Савінова А. В. Розумність як принцип установалення податкових пільг. *Восьмі Таврійські юридичні наукові читання*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 16-17 червня 2023 р.). Львів - Торунь: Liha-Pres, 2023. С. 225–228. DOI: <https://doi.org/10.36059/978-966-397-318-0-59>.

**ЗМІСТ**

<b>ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....</b>	<b>3</b>
<b>ВСТУП.....</b>	<b>4</b>
<b>РОЗДІЛ 1. Загальні положення про податкові пільги.....</b>	<b>16</b>
1.1. Правова природа податкових пільг.....	16
1.2. Принципи встановлення податкових пільг.....	57
1.3. Класифікація податкових пільг.....	139
<b>Висновки до Розділу 1.....</b>	<b>154</b>
<b>РОЗДІЛ 2. Процедури встановлення і використання податкових пільг.....</b>	<b>161</b>
2.1. Процедура встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні.....	161
2.2. Процедура встановлення податкових пільг на місцевому рівні....	177
2.3. Співвідношення прав й обов'язків при застосуванні платниками податкових пільг.....	199
<b>Висновки до Розділу 2.....</b>	<b>222</b>
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>226</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>234</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>260</b>



## ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

**БК України** – Бюджетний кодекс України

**ГК України** – Господарський кодекс України

**Закон № 1160-IV** – Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності»

**Звіт 2023 р.** – Звіт про результати аналізу ефективності та обґрунтованості застосування податкових пільг з податку на додану вартість за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я: Рішення Рахункової палати від 28.02.2023 р. № 4–1

**Звіт 2019 р.** – Звіт про результати аудиту ефективності та обґрунтованості застосування податкових пільг з податку на додану вартість за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я: Рішення Рахункової палати від 19.03.2019 р. № 6–5

**ПК України** – Податковий кодекс України

**ПДВ** – Податок на додану вартість

**ФОП** – Фізичні особи-підприємці

## ВСТУП

**Обґрунтування вибору теми дослідження.** Податки є вагомим джерелом надходження коштів до бюджетів відповідних рівнів. Податкові пільги – це законний засіб або ж звільнення платників від сплати податків, або надання їм можливості сплачувати податки у меншому розмірі. Частина 1 ст. 7 Податкового кодексу України не надає податковим пільгам статусу обов’язкового елементу правового механізму податку. Водночас ч. 2 цієї ж статті закріплює, що під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування. Наведене закономірно зумовлює здійснення наукового пошуку в контексті визначення місця податкових пільг у правовому механізмі податку, виокремлення їх особливостей, провадження співвідношення з іншими подібними категоріями.

Тематиці правового регулювання податкових пільг в Україні у різні періоди розвитку держави приділяли увагу відомі правники. Так, ще у 2002 році Д. А. Кобильнік присвятив дисертацію досліджуваним феноменам, розглянувши їх в умовах відсутності системного підходу нормотворця до формулювання означеної категорії. М. П. Кучерявенко у низці наукових праць згадував про поняття, класифікацію, форми податкових пільг. І. Є. Криницький провів аналіз, спрямований на встановлення ознак податкових пільг, а також обґрунтував, чому їх варто вважати факультативним елементом правового механізму податку. М. І. Вишемирський розробив ґрунтовну працю про податкові пільги, у межах якої сформував пропозиції відносно деяких змін до податкового законодавства. Ряд інших учених також не оминули увагою центральну категорію цієї дисертації, запропонували науці податкового права своє бачення щодо питань, пов’язаних із податковими пільгами.

Але правові відносини, тим паче у царині оподаткування, настільки динамічні, що вивчення тих чи інших податково-правових конструкцій ніколи не втратить свою актуальність. Більше того, ті юридичні явища, які покращують становище платника, впливаючи при цьому на дохідну частину

бюджетів, зокрема, і податкові пільги, вимагають постійного підтримання наукового й практичного інтересу до їх пізнання. Взявши до прикладу лише останні події, серед яких можна виділити стрімке поширення у всьому світі гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, окупацію з 2014 року частини території України, повномасштабне вторгнення росії в нашу державу, слід ствердити, що вони кардинально змінили підходи до впорядкування різноманітних сфер життя й повпливали у тому числі на пільгове податково-правове регулювання. Протягом існування певних подій, як нормотворення, так і правозастосування зазнало трансформацій. За цей час споглядалися неоднозначні пропозиції змін до законодавства в частині введення, зміни або скасування податкових пільг, а також сформувався деякою мірою спірна судова практика щодо, до прикладу, визначення змісту і значення принципів податкового законодавства, загальне розуміння яких відображається на їх втіленні зокрема і при встановленні або застосуванні податкових преференцій, що вивчаються. Тому у цій дисертації поряд із науковими міркуваннями наводитимуться й конкретні ідеї щодо оновлення податкового законодавства, які видаються доречними з огляду на обставини, в яких нині опинилась держава та її населення.

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

Дисертаційна робота виконана на кафедрі податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого відповідно до цільової комплексної програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965). Виконане дослідження відповідає Національній економічній стратегії на період до 2030 року, затвердженій Постановою Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 р. № 179, Стратегії розвитку Національної академії правових наук України, затвердженій Постановою Загальних зборів НАПрН України від 26.03.2021 р. № 12-21.

Тема дисертаційної роботи затверджена вченою радою Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол № 4 від

20 листопада 2020 року).

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертації є отримання нових результатів у формі наукових висновків щодо визначення правової природи та правового регулювання такої податково-правової конструкції як податкові пільги, виявлення проблемних аспектів нормотворчості та правозастосування у вказаній сфері, а також надання обґрунтованих пропозицій і рекомендацій для їх вирішення.

Для досягнення поставленої мети в роботі вирішуються такі завдання:

- сформувати визначення поняття «правова природа юридичного явища», на підставі чого дослідити правову природу податкових пільг;
- визначити загальні ознаки правових пільг й особливості податкових пільг;
- здійснити співвідношення податкових пільг із подібними категоріями, серед яких державна підтримка, державна допомога, податкові стимули, податкові преференції;
- навести підхід до означення принципів установаження податкових пільг;
- охарактеризувати систему принципів установаження податкових пільг;
- запропонувати зміни до податкового законодавства, обумовлені наявністю порушень в податково-правових положеннях принципів установаження податкових пільг;
- здійснити класифікацію податкових пільг із формулюванням конкретних критеріїв;
- визначити неможливість віднесення до податкових пільг такої конструкції як «не є об'єктом оподаткування»;
- розкрити процедуру встановлення податкових пільг на загальнодержавному та місцевому рівнях;
- визначити відсутність необхідності застосування вимог Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» до процедури встановлення податкових пільг на місцевому рівні;
- деталізувати складники права на застосування податкових пільг;

- запропонувати підхід до класифікації ставок податку та збору за деякими критеріями.

*Об'єктом дослідження* є правове регулювання податкових пільг за законодавством України, що включає в себе загальні засади їх встановлення та подальшого використання.

*Предметом дослідження* є податкові пільги.

**Методи дослідження.** У дисертації використано методологію різного рівня для забезпечення всебічного висвітленого, цілісного й вичерпно обґрунтованого підходу до дослідження проблематики, що становить науковий інтерес автора, й надає можливість сформулювати послідовні висновки.

Методологічними підходами філософського рівня, які застосовано в роботі, є діалектичний, герменевтичний, аксіологічний.

Діалектичний метод використано для вивчення поточного стану й тенденцій розвитку податкового законодавства в аспекті введення, зміни, скасування податкових пільг, у тому числі й через обставини суспільного життя. Крім цього, детально охарактеризовано принципи встановлення податкових пільг, у межах чого виявлено підходи до механізму їх дії, запропоновані судовою практикою, й прослідковано взаємозв'язок між дійсними подіями з суспільного життя і реалізацією протягом них принципів, що підлягали розгляду. Герменевтичний метод використано з ціллю тлумачення й визначення змісту податково-правових явищ. У ході ознайомлення з нормативними, правозастосовними, науковими текстами запропоновано авторське бачення відносно дефініції понять, які мають безпосереднє відношення до тематики роботи. Окрім цього, у ході дослідницької діяльності проаналізовано ряд юридичних текстів, сформовано їх розуміння, здійснено зіставлення положень різних актів, судових рішень, і наведено власні міркування щодо інтерпретації останніх. Аксіологічний метод віддзеркалено на означенні мети передбачення правових пільг загалом і податкових пільг зокрема, у межах чого акцентовано на необхідності дотримання принципу соціальної справедливості, який вимагає врахування

спроможності платників сплачувати податки і збори, що обумовлює у певних випадках установлення нових пільг, зміну або скасування існуючих.

Слід виокремити декілька загальнонаукових методів, які склали основу цієї роботи. Так, методи аналізу й синтезу застосовані для виокремлення спочатку загальних ознак, які притаманні правовим пільгам, що дозволило сформулювати перелік особливостей податкових пільг, тим самим створити уявлення про їх природу й призначення. Дедуктивний метод застосовано при формулюванні поняття принципів установлення податкових пільг, яке окреслено на підставі первинного дослідження принципів права як загальнонаукової конструкції, подальшого розгляду поглядів щодо розуміння принципів податкового права та засад податкового законодавства. Система принципів установлення податкових пільг сформована завдяки вивченню основоположних і загальних принципів права, принципів податкового права, зокрема тих, що зовнішньо закріплені в податково-правовому нормативному акті. Протягом аналізу деяких принципів, об'єднаних у систему принципів установлення податкових пільг, використано метод уявного експерименту шляхом пропонування до розгляду прикладів потенційного існування в податковому регулюванні явищ, які викликали б явне порушення принципу, в межах якого застосовано вказаний метод.

Серед спеціальних методів наукових досліджень слід виділити власне методи правознавства. Так, на основі порівняльно-правового методу здійснено співвідношення податкових пільг із подібними категоріями. Формально-юридичний метод проявився в контексті вивчення низки нормативно-правових актів, їх положень, пояснення змісту тих чи інших норм, наведення прикладів втілення загальних конструкцій у конкретних випадках.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в комплексному дослідженні проблематики, що стосується правового регулювання податкових пільг, у межах чого вперше згадано про необхідність побудови системи засад, які впливають на нормотворення й правозастосування, зокрема під час дії особливих обставин, що зумовлюють кардинальні зміни у сфері

оподаткування. У дисертації сформовано цілісну концепцію про податкові пільги, у межах чого:

*у перше:*

- сформульовано визначення поняття «принципи встановлення податкових пільг», якими є змістовні й процедурні вимоги установчого характеру, спрямовані на впорядкування діяльності суб'єктів, уповноважених зазначені податкові преференції вводити, змінювати або ж скасовувати, систему яких складають відповідні загальні принципи права, що розкриваються через їх галузево орієнтований контекст, а також окремі принципи податкового права;

- сформовано й досліджено систему принципів встановлення податкових пільг, яку складають такі принципи: законність, юридична визначеність (її змістовний і процедурний аспекти), розумність, пропорційність, фіскальна достатність, рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, соціальна справедливість, економічність оподаткування, нейтральність оподаткування, стабільність (як процедурний аспект вияву принципу юридичної визначеності);

- запропоновано зміни до пп. 4.1.7 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, які полягають у доповненні змісту принципу економічності оподаткування, що обґрунтовується необхідністю формування комплексного механізму перевірки ефективності податкових пільг, для чого обов'язково слід здійснювати як попереднє оцінювання ефективності податкових пільг (у процесі нормотворення), так і подальше (у процесі застосування встановлених пільг);

- запропоновано у новій редакції викласти п. 25 підрозд. 10 розд. XX Податкового кодексу України, який передбачає податкову пільгу для самозайнятих осіб, призваних на військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період, що впливає з наявності в положенні Податкового кодексу України проявів порушення декількох принципів

установлення податкових пільг, а саме юридичної визначеності, рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, розумності;

- обґрунтовано підхід щодо не віднесення конструкції «не є об'єктом оподаткування», якою оперує податкове законодавство, до категорії податкова пільга, оскільки остання застосовується як звільнення від обов'язку щодо нарахування та сплати саме податку (що містить усі обов'язкові елементи) або як його сплата в меншому розмірі, а неналежність тих чи інших операцій, майна, доходу тощо до об'єкта оподаткування означає, що в конкретному правовому випадку за конкретним податком або збором відсутній обов'язковий елемент податку – об'єкт;

- запропоновано зміни до ст. 12 Податкового кодексу України, відповідно до яких забезпечуватиметься визначеність відносно незастосування спеціальної процедури прийняття нормативно-правових актів, передбаченої в Законі України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності», протягом провадження процедури з установлення податкових пільг сільськими, селищними, міськими радами;

- обґрунтовано позицію, відповідно до якої ставки податку в контексті правового механізму податку поділяються на: а) базові та граничні, що є обов'язковим елементом правового механізму податку; б) знижені, що є податковими пільгами, тобто факультативним елементом правового механізму податку;

*удосконалено:*

- підхід до окреслення змісту поняття «правова природа юридичного явища», під яким мається на увазі сукупність його загальних ознак і особливостей, а також відмінностей останнього від подібних за змістом явищ, завдяки встановленню яких (загальних ознак, особливостей, відмінностей) визначається дійсна сутність феномена, що вивчається;

- обґрунтування щодо виокремлення переліку загальних ознак правових пільг, серед яких: їх належність до допоміжних способів правового



регулювання; їх встановлення на рівні нормативно-правових актів, а не індивідуальних актів; неперсоніфікований характер, який проявляється у закріпленні умов для застосування пільг, яким має відповідати суб'єкт або характер його діяльності для того, щоб ними скористатись; механізм їх прояву, який полягає у встановленні додаткових, виняткових прав для суб'єктів, або повному чи частковому звільненні від виконання обов'язків; мету їх передбачення, що проявляється у: а) наявності суб'єктивних та/або об'єктивних чинників, які обтяжують правове становище суб'єктів або ускладнюють можливість ведення ними певної діяльності, б) усвідомлення необхідності введення покращених правових умов щодо окремих груп осіб або стосовно проваджуваної такими особами діяльності для досягнення поставлених цілей, що обумовлюють запровадження пільг;

- ідею про виокремлення особливостей податкових пільг, до яких віднесено: 1) їх встановлення в межах конкретної системи законодавства; 2) їх передбачення на рівні податкового законодавства України; 3) проявляються у виконанні платником свого податкового обов'язку з урахуванням особливостей, зумовлених застосуванням пільг; 4) механізм їх дії полягає у звільненні платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку чи збору, або в установленні правообов'язку платника сплачувати податок чи збір у меншому розмірі; 5) надаються у формах, визначених законодавством; 6) є неперсоніфікованими й застосовуються за наявності передбачених законодавством підстав; 7) можуть установлюватися як по податкам, так і по зборам; 8) можуть передбачатись на постійній або на тимчасовій основі; 9) є факультативним елементом правового механізму податку;

- розуміння природи податкових пільг у контексті їх співвідношення з подібними категоріями, на підставі чого визначено, що податкові пільги, маючи певні спільні риси з державною підтримкою, державною допомогою, податковими стимулами і податковими преференціями, є самостійним феноменом, що має особливості, за посередництвом яких і відбувається їх

відокремлення, водночас податкові пільги у межах указаних правових понять займають чільне місце, бо виступають: 1) формою державної допомоги, яка охоплює фінансовий (економічний) та організаційний складник державної підтримки; 2) позитивним податковим стимулом, що активізує правомірну поведінку платників; 3) одним із засобів реалізації податкових преференцій;

- формування класифікації податкових пільг за окремими критеріями, серед яких: 1) за формами надання; 2) за суб'єктами встановлення; 3) за підставами для надання; 4) за колом платників, які мають право на застосування пільги; 5) за напрямом використання коштів, вивільнених внаслідок надання податкових пільг; 6) за строком дії;

- позицію про виокремлення нормотворчих процедур у сфері оподаткування, які не виражають винятково податкову природу, однак через специфіку предмета, в межах якого вони провадяться, мають бути додатково досліджені й науково обґрунтовані, зокрема, у контексті строків введення в дію актів про встановлення податкових пільг із огляду на безпосереднє втілення принципу стабільності встановлення цих податкових конструкцій;

- ідею щодо незастосування регуляторного законодавства у процедурі встановлення податкових пільг на місцевому рівні, у межах чого акцентовано, що рішення органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків, зборів, податкових пільг не є регуляторними актами, а Податковий кодекс України не містить посилання на Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» у тому контексті, що з урахуванням останнього органи місцевого самоврядування мають приймати рішення з розглядуваних питань;

*набули подальшого розвитку:*

- підхід відносно сутності й дії принципу стабільності встановлення податкових пільг, зокрема, під час обставин, які викликають введення специфічних правових режимів, у рамках чого визначено, що у період воєнного стану не зупиняється дія принципу верховенства права, проголошеного в ч. 1 ст. 8 Конституції України, а значить і не зупиняється дія

принципу юридичної визначеності загалом, і дія принципу стабільності податкового законодавства, зокрема, бо у правовій державі саме режим воєнного стану впливає з режиму верховенства права і підпорядковується останньому, отже, принцип стабільності податкового законодавства і принцип стабільності встановлення податкових пільг мають дотримуватись навіть в умовах існування певних специфічних правових режимів;

- класифікація ставок податку та збору за критерієм рівня податкового тиску на платника податків, за яким виділено ставки: а) базову (основну), б) знижену, в) підвищену, таким чином визначено, що податкове навантаження на платника може бути: загальним, послабленим, посиленним. Навіть якщо Податковий кодекс України щодо конкретного податку закріплює лише граничну ставку, тобто не визначає його базової (основної), зниженої або підвищеної ставки, безпосереднє визначення останніх відбувається у межах іншого нормативно-правового акта, яким є рішення відповідної сільської, селищної, міської ради про встановлення на території певної адміністративно-територіальної одиниці податку чи збору;

- підхід до виокремлення визначальних складників права на використання пільг, якими є: а) підстава, яка має бути характерна для платника або його діяльності, б) порядок застосування конкретної пільгової податкової преференції, з чого випливає, що аби мати можливість використати податкову пільгу, платник повинен пересвідчитись, що: а) податково-правовою нормою передбачена конкретна підстава, за наявності якої у платника виникає право на пільгу (юридичний складник можливості на застосування конкретної пільги); б) у його випадку наявна підстава для цього (фактичний складник можливості на застосування конкретної пільги), проте сама по собі наявність права не означає, що воно буде автоматично реалізоване, таким чином, щоб застосувати податкову пільгу, платник має дотримуватись визначених податковим законодавством вимог до втілення досліджуваного права у життя;

- міркування про реалізацію права на відмову від застосування податкових пільг, у рамках чого визначено, що загальним правилом відносно

податкових пільг із усіх податків і зборів, крім податку на додану вартість, є те, що платник може відмовитись від використання податкових пільг, а спеціальним – він не може цього зробити у разі, коли Податковий кодекс України це прямо передбачає, водночас загальним правилом щодо податкових пільг із податку на додану вартість є те, що платник не може відмовитись від використання таких податкових пільг, а спеціальним – він може це зробити, якщо Податковий кодекс України це прямо передбачає.

**Практичне значення одержаних результатів.** Напрацювання, здійсненні у межах цієї роботи, мають не лише теоретичне, а й прикладне значення. Сформульовані висновки можуть бути використані у:

- нормотворенні – при оновленні податкового законодавства в частині правового регулювання податкових пільг;

- правозастосуванні – в адміністративній та судовій практиці для вирішення питань, пов'язаних із оподаткуванням, зокрема, щодо встановлення й застосування податкових пільг;

- науково-дослідній сфері – для подальшого вивчення й удосконалення пільгового податкового впорядкування, яке має безпосередній вплив і на платників податків, і на суб'єктів, на користь яких стягуються податки та збори;

- освітньому процесі – з метою розробки навчально-методичних матеріалів, проведення лекційних і практичних занять, підвищення навчального інтересу здобувачів певного рівня освіти щодо податково-правової проблематики.

**Апробація результатів дослідження.** Окремі положення дисертації були представлені на наукових заходах, зокрема, на круглих столах та міжнародних науково-практичних конференціях, серед яких: Джерела права в наукових юридичних дослідженнях (м. Харків, 20–21 травня 2021 року); Юридичні науки: проблеми та перспективи (м. Запоріжжя, 24–25 лютого 2023 року); Закарпатські правові читання. Право як інструмент стійкості та розвитку в умовах сучасних цивілізаційних викликів (м. Ужгород, 27 квітня

2023 року); Восьмі Таврійські юридичні наукові читання (м. Київ, 16–17 червня 2023 року).

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається з анотації, вступу, 2 розділів, які містять 6 підрозділів, висновків, списку використаних джерел (231 найменувань) та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 261 сторінок, з них основний текст – 233 сторінок.

## РОЗДІЛ 1

### ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ ПРО ПОДАТКОВІ ПІЛЬГИ

#### 1.1. Правова природа податкових пільг

У наукових працях юридичного спрямування часто зустрічається така категорія як «правова природа», яку використовують з метою характеристики того чи іншого правового феномену. Водночас украї рідко в подібних напрацюваннях учених проглядається наведення дефініції розглядуваної категорії, що пов'язано, на перший погляд, з відсутністю необхідності зазначення деталізації останньої через її апіорне розуміння правниками. Але загальновідомо, що юридична наука вирізняється плюралізмом думок, ідей, підходів до виокремлення сутності явищ, урегульованих правом. З огляду на це, з метою забезпечення визначеності наукового тексту теоретичні конструкції, які застосовуються авторами, мають бути наперед ними окреслені. Саме тому для формування рамок у контексті цієї роботи доцільно спершу з'ясувати, що мається на увазі під поняттям «правова природа».

На думку професора В. К. Колпакова, «правова природа – це критерій (або засіб) юридичної ідентифікації» [42, с. 26]. При цьому вчений виділяє так звані етапи встановлення правової природи досліджуваного явища, перший з яких полягає у виявленні ознак останнього, які дають підстави вважати його правовим, а другий – у доведенні належності цього явища до галузі, підгалузі, інституту, субінституту права [42, с. 26]. Доповнюючи позицію науковця, маємо відмітити, що іноді трапляються випадки, коли одне юридичне явище, належне до певної галузі, підгалузі, інституту або субінституту права, за своїми ознаками є доволі подібним із іншим юридичним явищем, що викликає необхідність здійснення співвідношення між ними з метою виявлення реального їх значення. Таким чином в аспекті погляду фахівця можна виділити третій етап у встановлення правової природи явища – його співвідношення з близькими за змістом категоріями.

В іншій науковій статті В. К. Колпаков продовжує свої думки відносно змісту поняття «правова природа», розкриваючи її як «ідентифіковане в межах права і засобами права походження явищ об'єктивної дійсності» [41, с. 60]. Вважаємо, що вивчення самого по собі генезису явища недостатньо для розкриття його сутності. Виникнення й становлення правового явища допоможе дослідникам оглянути витoki та мету його існування в правовому полі на певному етапі розвитку суспільства, однак саме виділення загальних ознак та особливостей такого явищ, сучасних підходів до його характеристики ладне розкрити сенс і нинішнє значення останнього.

О. Г. Яновська зазначає, що «правова природа – це сукупність тих особливостей, які відображають сутність конкретного явища і дають можливість відмежувати його від схожих правових явищ» [222, с. 109]. Звертаємо увагу, що учена послуговується поняттям «особливості», а не «ознаки». Слід відмітити, що правова природа юридичного явища розкривається з виокремленням як загальних його ознак, так і спеціальних, особливих, тих, що відокремлюють це явище від суміжних. Тому не варто ставити знак рівності між «ознакою» й «особливістю», оскільки перша за своїм змістом є ширшою за другу. Наприклад, податок на прибуток підприємств і податок на доходи фізичних осіб мають спільну загальну ознаку, яка полягає в тому, що ці види податків передбачені Податковим кодексом України. Водночас кожен із названих податків різниться за елементами, які складають правовий механізм того чи іншого податку, що розкриває спеціальні ознаки, тобто особливості конкретного безумного бюджетного платежу.

Ураховуючи наведені вище позиції й доповнюючи їх власними міркуваннями, можна зробити висновок, що правова природа юридичного явища є сукупністю його загальних ознак і особливостей, а також відмінностей останнього від подібних за змістом явищ, завдяки встановленню яких (загальних ознак, особливостей, відмінностей) визначається дійсна сутність феномена, що вивчається.

Надалі досліджувати правову природу податкових пільг вбачається за доцільне в такому порядку: спочатку варто розглянути узагальнені поняття «пільги» та «правові пільги»; після цього перейти до вивчення наукових підходів до означення категорії «податкові пільги», які були запропоновані правниками до прийняття Податкового кодексу України; з тим зупинитись на аналізі визначення поняття «податкові пільги», що передбачене чинним національним законодавством, у межах чого обговорити також те, яке місце в правовому механізмі податку займає зазначена категорія; насамкінець здійснити співвідношення податкових пільг із схожими юридичними конструкціями.

Словник української мови «пільги» характеризує «як повне або часткове звільнення від дотримання встановлених законом загальних правил, виконання яких-небудь обов'язків» [198, с. 535]. Таке ж визначення наведене й у Великому тлумачному словнику сучасної української мови [7, с. 980]. Із наведеного можна виокремити такі ознаки пільг:

- їх установлення на рівні закону. Інакше кажучи, пільги мають бути передбачені нормами права, тобто мати правовий характер;

- механізм їх дії полягає у звільненні осіб від дотримання закріплених правил або виконання обов'язків. Отже первинним елементом для існування пільг є правило або обов'язок, якого мають дотримуватись суб'єкти, на яких це правило чи обов'язок розповсюджуються, і щодо якого встановлюється певний виняток у виді пільги;

- таке звільнення може бути повним або частковим.

Ці ознаки не повною мірою розкривають значення досліджуваної категорії, оскільки пільги можуть не лише звільняти від виконання обов'язку, а й проявлятися шляхом надання особам відповідних прав (наприклад, право на вступ поза конкурсом до державних закладів вищої освіти неповнолітніх дітей осіб з інвалідністю з числа учасників ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС [162]).



В аспекті наведеного доцільно зупинитись на трьох підходах до визначення поняття «правова пільга», які на підставі ґрунтовного аналізу наукових праць виділила О. В. Мурза. Як наголошує автор, представники першого підходу вважають, що правова пільга є заходом, який здійснюється через надання додаткових прав, другого – шляхом звільнення осіб від виконання певних обов'язків, третього – як через надання додаткових прав, так і завдяки звільненню від виконання конкретних обов'язків [67, с. 33–34]. Вважаємо, що найбільш оптимальним є третій підхід. Разом із тим, слід урахувувати, що надання права або звільнення від необхідності виконання обов'язку не завжди вважається пільгою.

Розглянемо такий приклад. Частина 1 статті 49 Конституції України передбачає, що кожен має право на охорону здоров'я, медичну допомогу та медичне страхування [44]. Таке право реалізовується у тому числі через забезпечення можливості придбання пацієнтами лікарських засобів у встановленому законодавством порядку. При цьому, згідно з ч. 5 ст. 21 Закону України «Про лікарські засоби» забороняється реалізація лікарських засобів малолітнім особам [142]. Логічно, що заборона купівлі ліків малолітніми особами й дозвіл на придбання ліків неповнолітніми й повнолітніми особами не є пільгою для останніх, бо ця заборона продиктована не з метою встановлення правових переваг для людей, що є старшими 14 років, а з ціллю убезпечити дітей, віком до 14 років, від неконтрольованого вживання ними препаратів, що мають вплив на організм. Водночас у межах загального права на придбання ліків неповнолітніми й повнолітніми особами передбачені й додаткові права. Так, відповідно до ч. 5 ст. 38 Закону України «Про основи соціальної захищеності осіб з інвалідністю в Україні» особи з інвалідністю першої і другої груп мають право при амбулаторному лікуванні на придбання лікарських засобів за рецептами лікарів з оплатою 50% їх вартості [148]. Із цього вбачається, що поряд із загальним правом існує так зване виняткове право, доступне до застосування за наявності визначених у зазначеній нормі умов. Ось це виняткове право і є пільгою. Більше того, наявність такого права

викликає і непряме закріплення для осіб з інвалідністю звільнення від виконання обов'язку у виді сплати 50% вартості ліків, які вони можуть придбати при амбулаторному лікуванні. Наведене нашою наукою на думку, що для визначення того, які саме права або яке звільнення від обов'язків можна характеризувати як пільги, варто виокремити перелік ознак останніх.

Спершу зазначимо, що у розглядуваному контексті важливим є розуміння місця пільг у системі способів правового регулювання, серед яких теоретики права виділяють основні й допоміжні. До основних належить юридичне дозволяння (як наявність у особи суб'єктивного права), юридичне зобов'язування (як покладання на особу активного обов'язку, що полягає у вчиненні дій, які викликають правові наслідки) та юридична заборона (як покладання на особу пасивного обов'язку, що полягає в утриманні від вчинення певних дій), а до допоміжних – примус, заохочення, використання пільг, тощо [30, с. 144; 194, с. 262–263]. Отже, пільги є допоміжними засобами регламентації суспільних відносин і застосовуються на додаток до основних способів правового регулювання.

Не викликає сумніву, що пільги застосовуються разом із юридичними дозволяннями і юридичними зобов'язуваннями, як певна надбудова до них. Проте не все так однозначно стосовно того, чи може пільга бути використана у виді допоміжного способу унормування поведінки суб'єктів на доповнення до юридичних заборон, які можуть передбачатись у законодавстві прямо (у виді закріплення в нормативно-правових актах чіткого посилення на заборону) або ж непрямо (у виді діянь, визначених як правопорушення). Прикладом прямого закріплення юридичної заборони є заборона дискримінації, а непрямого – встановлення відповідальності за несвоєчасне подання податкової звітності, яку згідно з Податковим кодексом України платник зобов'язаний подавати до настання конкретно передбаченої дати, таким чином, визначення у якості заборони несвоєчасну подачу відповідних звітів.

Ладні відмітити, що пільги не можуть установлюватися в аспекті юридичних заборон. Якщо це твердження розглянути у прив'язці до

запропонованих вище прикладів прямо та непрямо закріплених заборон, то потенційна можливість установа пільг до таких заборон означала б, що:

а) за загальним правилом усі особи мають утримуватись від проявів дискримінації, але є деяке коло осіб, для яких установа пільга, яка дозволяє порушувати указану заборону (позитивну дискримінацію або, більш коректно, позитивні дії, які можуть застосовуватись із метою подолання фактичної або юридичної нерівності, у формі, зокрема й надання пільг певним категоріям осіб, не розглядаємо як порушення досліджуваної заборони, бо такі дії за своєю суттю не є дискримінацією); б) для всіх платників податків був би передбачений обов'язок подавати звіт до певної дати і лиш для деяких категорій платників строк виконання такого обов'язку був би або подовжений, або вони б взагалі були від звільнені від його виконання. Але в цьому прикладі природа подовження строку на виконання податкового обов'язку у виді своєчасного подання звітності або дозвіл на її неподання пов'язана не з юридичною забороною, а з юридичним зобов'язуванням. Тобто відповідний виняток із правил був би закріплений як додаток до активного, а не пасивного обов'язку платника.

Таким чином, пільги, які є допоміжними способами правового регулювання, установаються і діють разом із юридичними дозволяннями і юридичними зобов'язуваннями.

О. В. Мурза вказує, що правові пільги є: винятками із загальних правил [67, с. 36–37]; правомірними винятками із загальних правил, установленими в актах нормативного характеру [67, с. 38]; додатковими юридичними заходами, що проявляються у наданні додаткових прав або звільненні від закріплених законом обов'язків, що обумовлює визнання пільг як елемента спеціального правового статусу особи [67, с. 38–43]; засобами правової диференціації [67, с. 43–45]; засобами, за допомогою яких встановлюється специфічний правовий режим, покликаний покращити правове становище певних осіб [67, с. 45–47]. Детальніше проаналізуємо декілька із названих дослідницею ознак.

1. Щодо визначення пільг як винятків, у тому числі як правомірних винятків, із загальних правил.

Первинними елементами, які врегульовують суспільні відносини й закладають фундамент системи права, є норми права. Для останніх характерні і спільні з усіма іншими соціальними нормами ознаки, і специфічні ознаки, що відрізняють їх від інших соціальних норм. До спільної ознаки усіх соціальних регуляторів належить загальність, що полягає у дії норм на невизначене наперед коло осіб, до яких вони можуть бути застосовані, та на невизначену наперед кількість ситуацій, які можуть бути ними упорядковані. Загальність регулювання зумовлює таку рису норм, як їх неперсоніфікованість. Остання розкривається за посередництвом установлення нормами правил поведінки й умов їх застосування для всіх учасників суспільних відносин. Із цього вбачається, що в соціальних нормах загалом, і в нормах права зокрема, не визначається поіменно (адресно) перелік суб'єктів, які їх мають або можуть використовувати [30, с. 207].

Правові пільги закріплюються у нормах права. Отже, на їх встановлення поширюється вимога про загальність і неперсоніфікованість, але проявляється вона дещо по іншому. Серед усіх суб'єктів права виділяються деякі категорії осіб (або їх діяльність), що вирізняються (вирізняється) за певною характеристикою, яка є підґрунтям для введення конкретної пільги. У разі, якщо особа або її діяльність підпадатиме під указану характеристику, вона матиме право застосовувати пільгу. Тобто загальність і неперсоніфікованість пільг полягає зазвичай у відсутності закріплення поіменного визначення суб'єктів, які уповноважені їх використовувати. Недарма в попереднє речення було введено прислівник «зазвичай», бо згодом у межах розгляду характеристик податкових пільг акцентуємо увагу, що законодавство може передбачати деякі винятки із сказаного вище.

Наведене дає підстави для висновку, що правові пільги можуть установлюватися виключно нормативно-правовими актами і не можуть передбачатися індивідуальними актами. При цьому індивідуальні акти у

деяких випадках можуть стати підставою для виникнення в осіб права на застосування пільг. Наприклад, рішення про надання особі статусу учасника бойових дій є індивідуальним актом, на підставі якого цій особі видається посвідчення учасника бойових дій, яке обумовлює право на використання пільг, передбачених законодавством для суб'єктів, наділених згаданим статусом [161; 132; 151].

## 2. Щодо визначення пільг як засобів правової диференціації.

Семантичне значення терміну «диференціація» розкривається в Словнику української мови як «поділ, розчленування чого-небудь на окремі різнорідні елементи» [196, с. 289]. Певною мірою наявність пільг справді передбачає здійснення умовного поділу правових можливостей осіб, які мають право на пільги та які не мають права них. Однак правова диференціація спрямована на врахування різниці при провадженні впорядкування суспільних відносин із метою створення додаткових можливостей для тих, хто цього потребує. Саме по собі існування загальних норм для регулювання правових ситуацій не може охопити усієї сукупності факторів, які впливають на необхідність включення до законодавства положень, що певною мірою трансформують узагальнений нормативний підхід. До прикладу, громадяни протягом дії правового режиму воєнного стану виконують свій обов'язок із захисту Батьківщини, в межах чого ризикують найвищою цінністю – своїм життям і здоров'ям. Держава, усвідомлюючи той факт, що особи упродовж деякого періоду віддавали свої сили і здоров'я заради добробуту всіх, має передбачити для них правові переваги у виді пільг, компенсацій, гарантій тощо, тим самим забезпечити реальну дію принципу соціальної справедливості. Отже, враховуючи ту особливість, що особи є ветеранами війни, суспільні відносини, учасниками яких можуть бути такі люди, мають бути впорядковані своєрідно, що й спричиняє потребу у закріпленні відносно названих суб'єктів додаткових прав або звільнень від виконання обов'язків. Ось ця неоднаковість урегулювання суспільних відносин і є проявом правової диференціації.

Таким чином, правові пільги, як засоби правової диференціації, сприяють забезпеченню врахування об'єктивних або суб'єктивних особливостей суб'єктів чи їх діяльності при регулюванні окремих суспільних відносин.

О. Ф. Скакун пільги наділяє такими рисами: а) вони є правомірним полегшенням становища суб'єкта права; б) таке полегшення проявляється шляхом: 1) надання будь-яких переваг, або ж 2) часткового звільнення від виконання встановлених загальних правил і обов'язків [194, с. 263]. Наведемо декілька коментарів до запропонованого вченою підходу.

Перший. Знову ж таки звертаємось до Словника української мови, який виділяє декілька значень до слова «перевага» і розглядає його як: а) якість, властивість, що вигідно відрізняє кого-, що-небудь від когось, чогось; б) більша, ніж у кого-небудь, кількість; в) виключне, особливе право на що-небудь; г) привілей [198, с. 132]. Як бачимо, це слово багатоаспектне і його значення розкривається залежно від контексту при застосуванні. Так от у межах вказаного вище визначення поняття «пільги» слово «перевага» доречно розглядати і як властивість, що відрізняє суб'єкта, який може застосувати пільгу, від суб'єкта, який її не може застосувати, а також як виключне, особливе право на що-небудь. У першому з вказаних значень розкриватиметься характеристика пільги у якості засобу правової диференціації, а в другому – як правомірне покращення становища суб'єкта через надання йому певних прав. При цьому особливість, виключність таких прав зумовлюється деякими причинами, які й стають підґрунтям для передбачення їх на законодавчому рівні.

Окремо слід підкреслити, що правову пільгу як перевагу у контексті звільнення від виконання певного обов'язку також можна вважати так званим виключним правом, оскільки звільнення від обов'язку закономірно призводить до наділення правом на використання плюсів від такого звільнення. Наприклад, звільнення від сплати за ліки призводить до наявності

права на збереження коштів, які особа сплатила б за фармацевтичні препарати, якби не мала відповідної пільги.

Другий. Науковець констатує, що пільги полегшують становище суб'єкта через надання будь-яких переваг. Проте не будь-яку правову перевагу, тобто не будь-яке особливе право можна вважати пільгою. Наприклад, Закон України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» передбачає, що адвокат має право звертатися з адвокатськими запитами з метою отримання інформації, копій документів, необхідних адвокату для надання правничої допомоги клієнту, зокрема, до органів державної влади. Останні зобов'язані, за загальним правилом, не пізніше п'яти робочих днів з дня отримання запиту надати адвокату відповідну інформацію, копії документів [101]. Хоч між адвокатськими запитами і зверненнями громадян, направленими відповідно до Закону України «Про звернення громадян», не можна ставити знак рівності, варто відмітити, що термін розгляду звернення становить п'ятнадцять днів від дня їх отримання, якщо вони не потребують додаткового вивчення [140]. Отже, за посередництвом адвокатського запиту в деяких випадках можна набути так звану перевагу у виді швидкості отримання певної інформації або документів, які потрібні особі. Але ж таке право адвоката по своїй суті не є пільгою, а діє з метою забезпечення належного здійснення ним своєї діяльності. Тобто не будь-яке виключне право суб'єкта є пільгою.

Третій. Автор зазначає, що пільги є полегшенням становища суб'єкта права. Щоб була змога полегшити становище особи, логічно, що воно має бути чимось обтяжене. З огляду на це виникає питання: які ж обтяження викликають необхідність закріплення пільг із можливістю їх подальшого використання суб'єктами? Такі обтяження можуть мати як об'єктивний (ускладнені умови ведення певного виду діяльності тощо), так і суб'єктивний характер (наявність стану здоров'я, який викликає труднощі у реалізації здібностей особи тощо).

Слід зробити акцент на тому, що доволі часто пільги закріплюються не як результати наявності певних обтяжень, а як засоби, які переслідують мету заохотити осіб до реалізації своїх прав або виконання покладених на них обов'язків, викликати бажання займатись тою чи іншою діяльністю, залучити іноземних інвесторів на ринок України по привабливим умовам провадження бізнесу тощо [186, с. 105]. Указану думку слід підтвердити шляхом звернення до конкретного прикладу.

Не секрет, що сфера ІТ станом на сьогодні динамічно розвивається. Цей факт усвідомлюють усі країни світу, тому створюють спеціальні умови для ведення господарської діяльності в цій сфері. Україна не є винятком. 15 липня 2021 року парламент прийняв Закон України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні», яким установив організаційні, правові та фінансові засади функціонування правового режиму Дія Сіті [163]. У ч. 7 ст. 2 цього Закону закріплено, що «особливості застосування до резидента Дія Сіті спеціальних умов оподаткування, день початку і день припинення застосування таких умов визначаються Податковим кодексом України» [163]. На виконання цієї норми й з метою створення цікавого з точки зору оподаткування режиму 14 грудня 2021 року був прийнятий інший Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» [111], який передбачив особливі податкові умови для резидентів Дія Сіті, зокрема, й установив пільги по деяким податкам.

Із проілюстрованого випадку проглядається, що навіть не будучи обтяженими певними суб'єктивними чи об'єктивними чинниками, групи осіб можуть отримати пільги. Тобто пільги доцільніше вважати покращенням, а не полегшенням, становища суб'єктів.

Четвертий. Учена згадує лише про часткове звільнення від виконання встановлених загальних правил і обов'язків. Цю думку варто доповнити уточненням, що таке звільнення від виконання правил і обов'язків може бути і повним. Так, наприклад, усі, хто користується міським пасажирським



транспорт, мають обов'язок сплатити за проїзд. Але з цього правила існують винятки. Згідно з п. 7 ч. 1 ст. 12 Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту» учасникам бойових дій надається пільга у виді безплатного проїзду усіма видами міського пасажирського транспорту [161]. Отже, надаючи учасникам бойових дій право на безоплатний проїзд, законодавець повністю звільнив їх від обов'язку здійснення сплати за це. З огляду на наведене, слід констатувати, що пільги можуть звільняти від виконання обов'язків як частково, так повністю.

Враховуючи вказане вище, резюмуємо, що до загальних ознак правових пільг слід віднести:

- їх належність до допоміжних способів правового регулювання;
- їх установлення на рівні нормативно-правових актів, а не індивідуальних актів;
- неперсоніфікований характер, який проявляється у закріпленні умов для застосування пільг, яким має відповідати суб'єкт або характер його діяльності для того, щоб ними скористатись;
- механізм їх прояву, який полягає у встановленні додаткових, виняткових прав для суб'єктів, або повному чи частковому звільненні від виконання обов'язків;
- мету їх передбачення, що проявляється у: а) наявності суб'єктивних та/або об'єктивних чинників, які обтяжують правове становище суб'єктів або ускладнюють можливість ведення ними певної діяльності, б) усвідомлення необхідності введення покращених правових умов щодо окремих груп осіб або стосовно проваджуваної такими особами діяльності для досягнення поставлених цілей, що обумовлюють запровадження пільг.

Надалі, керуючись загальними уявленнями про правові пільги, перейдемо до вивчення основної категорії цієї роботи – податкові пільги. Загальні ознаки правових пільг є характерними для податкових пільг, однак виявляються з певними особливостями.

Варто відмітити, що до прийняття Податкового кодексу України (далі – ПК України) 02.12.2010 р., національне законодавство не містило визначення досліджуваного поняття. Однак із чинних до цієї події положень можна виокремити вимоги, які нормотворець закріплював відносно податкових пільг, серед них:

- визначення переліку суб'єктів, уповноважених їх встановлювати, якими є: Верховна Рада України, Верховна Рада Автономної Республіки Крим, сільські, селищні, міські ради (ч. 1 ст. 1 Закону України «Про систему оподаткування» [159]);

- їх встановлення та зміна виключно законами про оподаткування (ч. 3 ст. 1 Закону України «Про систему оподаткування» [159]);

- передбачення форм надання пільг, зокрема: а) звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку (ст. 5 Закону України «Про податок на додану вартість» [149]), б) сплата ним податку та збору в меншому розмірі (п. 7.2 ст. 7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [147]), тощо.

Виокремлення характеристик податкових пільг без їх систематизації у єдиному нормативному визначенні закономірно викликало наукову дискусію щодо змісту зазначеного поняття.

Д. А. Кобильнік детально дослідив підходи до визначення поняття «податкова пільга», запропоновані вченими у їх дослідженнях економічного й правового спрямування [37, с. 39–48]. На основі всебічного аналізу науковець сформував власний погляд на дефініцію розглядуваної категорії, зазначивши, що «податкова пільга є звільненням платників податків від певного виду податкового обов'язку в повному або частковому обсязі, яке будується на особливостях статусу певної категорії платника чи його діяльності» [37, с. 52]. Із указанного вбачається ряд особливостей податкових пільг, серед яких:

1. Вони є звільненням платників податків від певного виду податкового обов'язку. По тексту своєї наукової роботи автор конкретизує цю рису, зазначаючи, що податкова пільга не може звільняти платника податків від

усього комплексу податкових обов'язків [37, с. 52]. Системоутворюючою категорією податкового права є «податковий обов'язок». Усі інші обов'язки платника, що не охоплюються вказаною категорією, але передбачені податковим законодавством, не пов'язані з наданням пільг. Відповідно, названа особливість податкових пільг передбачає не звільнення від обов'язків платника податків взагалі, а саме звільнення від виконання певної частини податкового обов'язку, наприклад, від сплати суми податку чи збору.

2. Зазначені звільнення можуть відбуватись у повному чи частковому обсязі. Розкриваючи цю характеристику, науковець відмічає, що «звільнення можуть стосуватись як певного виду податкового обов'язку в цілому, так і його частини» [37, с. 53]. Якщо це розглядати у контексті сплати податку, то можна зробити висновок, що часткове звільнення від сплати податку може проявлятися у тому числі й у встановленні зниженої ставки податку, що зумовлює зменшення розміру податкового платежу, але не повне звільнення платника від виконання вказаного виду податкового обов'язку.

3. Підставами для встановлення податкових пільг є особливості статусу певної категорії платників чи їх діяльності. Із цього випливає, що першопричиною передбачення на рівні законодавства податкових пільг є врахування винятковості: а) певного статусу, який характеризує платників, щодо яких устанавлюються пільги (наприклад, інвалідність людини), б) виду діяльності платників, стосовно якого держава вбачає за необхідне закріпити можливість застосування податкових переваг (наприклад, сільськогосподарське товаровиробництво).

А. М. Соколовська під податковою пільгою розуміє:

- відхилення від нормативних вимог оподаткування або виняток із правил обкладання тим чи іншим податком [204, с. 45];

- виняток, що впорядкований податковим законодавством, за наявності об'єкта оподаткування. Деталізуючи це значення податкових пільг, автор відмічає, що до них не відносяться операції, які не вважаються об'єктом оподаткування [204, с. 45].

З наведеного виникає важливе питання: чи доцільно наділяти характером податкових пільг установлення в законодавстві переліку того, що не є об'єктом оподаткування певним податком? Детальніше зупинимось на цьому у підрозділі 1.3 цієї дисертації;

- перевага, яка надається певним платникам податків або їх групам [204, с. 45];

- перевага, яка проявляється через повне або часткове звільнення платників від сплати податків, закріплене з метою полегшення податкового тягаря [204, с. 46].

ПК України, за винятком окремих положень, набрав чинності 01.01.2011 р. Саме з цієї дати чинним є визначення поняття «податкова пільга», закріплене в п. 30.1 ст. 30 цього Кодексу, з якого вбачаються такі детермінанти розглядуваної категорії: 1) передбачена податковим та митним законодавством; 2) є: а) звільненням платника від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, або б) сплатою ним податку та збору в меншому розмірі; 3) надається у разі, якщо наявні підстави, визначені п. 30.2 вказаної статті [81].

Із наведеного вище масиву інформації про правові й податкові пільги, на основі законодавчих приписів, далі зупинимось на детальному розгляді особливостей предметно досліджуваного феномену.

*1. Податкові пільги встановлюються в межах конкретної системи законодавства.*

Сутність цієї характеристики полягає в тому, що пільгою може визнаватись правовий засіб, який надає податкову перевагу деяким платникам в межах однієї системи законодавства і порівняно з іншими платниками, які відповідно до цієї системи законодавства мають виконувати податковий обов'язок на загальних підставах. Наприклад, не вважається пільгою основна ставка певного податку в одній державі, яка є нижчою за основну ставку такого ж податку в іншій державі. Так, відповідно до пункту 1 параграфу 82 Закону Угорщини «Про податок на додану вартість» основна ставка податку

на додану вартість (далі – ПДВ) становить 27% бази оподаткування [223]. Водночас згідно з пунктом 1 статті 15 Закону Естонії «Про податок на додану вартість» основна ставка ПДВ нині складає 20% бази оподаткування, однак з 01.01.2024 р. відбудеться її підвищення до 22% [227]. Хоч в Естонії і запроваджений нижчий розмір основної ставки ПДВ відносно основної ставки цього податку в Угорщині, наявність указанного зменшеного розміру ставки податку не є пільгою для платників у Естонії.

*2. Податкові пільги передбачаються на рівні податкового законодавства України.*

Як вбачається з п. 3.1 ст. 3 ПК України, до податкового законодавства входить:

- Конституція України;
- ПК України;
- Митний кодекс України (далі – МК України) та інші закони з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України (далі – закони з питань митної справи);
- чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування;
- нормативно-правові акти, прийняті на підставі та на виконання ПК України та законів з питань митної справи;
- рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими ПК України [81].

Система законодавства з питань митної справи визначена в ст. 1 МК України [65].

Із наведеного випливає, що податкові пільги не можуть бути передбачені іншими актами, крім тих, що вказані вище. При цьому слід урахувати наступне.

Відповідно до п. 7.4 ст. 7 ПК України «елементи податку, визначені в п. 7.1 цієї статті, підстави для надання податкових пільг та порядок їх застосування визначаються виключно цим Кодексом» [81]. Більше того, згідно з п. 9.2 ст. 9 цього ж Кодексу «відносини, пов'язані з установами та управлінням мита, регулюються митним законодавством, якщо інше не передбачено цим Кодексом» [81].

Важливим у контексті передбачення податкових пільг, які пов'язані з міжнародними зобов'язаннями України, є п. 3.2 ст. 3 ПК України, що закріплює таке: «Якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені цим Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору» [81]. Водночас варто послуговуватись ст. 8 Закону України «Про міжнародні договори України», яка передбачає порядок і форму надання згоди України на обов'язковість для неї міжнародного договору, вказуючи: «Згода України на обов'язковість для неї міжнародного договору може надаватися шляхом підписання, ратифікації, затвердження, прийняття договору, приєднання до договору. Згода України на обов'язковість для неї міжнародного договору може надаватися й іншим шляхом, про який домовилися сторони» [143]. Тобто якщо податкова пільга вбачається з відповідного міжнародного двостороннього або багатостороннього договору, згоду на обов'язковість якого надала Україна, то вона застосовується на підставі акта, з якого вбачається згода України (у переважній більшості випадків – на підставі закону України про ратифікацію такого договору) й п. 3.2 ст. 3 ПК України.

Окрім цього, треба звернути увагу на положення п. 30.5 ст. 30 ПК України, де зазначено, що вимоги законодавства України про захист економічної конкуренції мають враховуватись при встановленні податкових пільг [81]. Із цього випливає, що обов'язковою умовою запровадження пільг є їх перевірка на предмет відповідності законодавству про захист економічної конкуренції.

В аспекті дослідження названої особливості податкових пільг, слід констатувати, що:

- підстави для надання податкових пільг та порядок їх застосування визначаються виключно ПК України;

- податкові пільги, порядок та підстави їх надання передбачаються з урахуванням вимог законодавства України про захист економічної конкуренції;

- переважна більшість податкових пільг встановлюється ПК України;

- якщо ПК України надає можливість встановити пільги іншим нормативно-правовим актом, крім цього Кодексу, то відповідні пільги встановлюються таким іншим актом (зокрема, рішеннями Верховної Ради Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування);

- якщо податкова пільга пов'язана з виконанням Україною міжнародного договору, то вона застосовується на підставі акта, з якого вбачається згода України на обов'язковість такого договору, та п. 3.2 ст. 3 ПК України;

- податкові пільги з мита можуть установлюватися законами з питань митної справи, при цьому обов'язково беруться до уваги загальні підстави для надання податкових пільг та порядок їх застосування, що визначені в ст. 30 ПК України.

*3. Податкові пільги проявляються у виконанні платником свого податкового обов'язку з урахуванням особливостей, зумовлених застосуванням пільг.*

Податкові відносини є різновидом фінансових відносин, які виникають у процесі мобілізації, розподілу і використання публічних фондів грошових коштів, контролю за цим, а також включають у себе відносини грошового обігу [211, с. 11]. Податкові відносини виникають, змінюються і припиняються з метою наповнення дохідних частин бюджетів, отже, вони пов'язані тільки з накопиченням надходжень у виді податків і не пов'язані з розподілом або використанням отриманих сум від платників [79, с. 13].

Учасниками таких відносин завжди є владний суб'єкт (контролюючий орган) та підвладний суб'єкт (платник податку). Для останнього встановлений податковий обов'язок із конкретного податку чи збору, який він має виконати у порядку, передбаченому законодавством, у той час як контролюючий орган зобов'язаний прослідкувати, чи не допустив платник порушення свого податкового обов'язку на кожному з етапів його виконання. Тобто стрижнем відносин оподаткування є податковий обов'язок.

Податковий обов'язок включає в себе ряд інших обов'язків: облік, обчислення, декларування та сплата суми податку чи збору. Виконувати кожен із указаних обов'язків платники мають у порядку і строки, визначені податковим законодавством. Усі інші обов'язки платників, які не охоплюються категорією «податковий обов'язок» (наприклад, подання контролюючому органу запитуваної ним інформації), пов'язані з виконанням основного обов'язку – податкового.

Уведення податкової пільги викликає внесення особливості у процес виконання податкового обов'язку, але повністю не нівелює його. Повне усунення від необхідності виконання податкового обов'язку можливе тільки в тому випадку, якщо конкретний податок або збір буде виключений з ПК України.

*4. Механізм дії податкових пільг полягає у звільненні платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку чи збору, або в установленні правообов'язку платника сплачувати податок чи збір у меншому розмірі.*

Цю ознаку розділяємо на дві, зазначаючи, що механізм дії податкових пільг проявляється у:

А. Звільненні платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку чи збору.

Спершу згадуємо загальні положення про правові пільги, зокрема, про те, що вони є допоміжними способами правового регулювання. Податкова пільга, як вид правової пільги, також відноситься до вказаних засобів



регламентації поведінки суб'єктів з тією специфікою, що вона використовується на додаток до юридичного зобов'язування – податкового зобов'язку. Її допоміжний характер розкривається в тому, що податкове законодавство встановлює загальний порядок виконання податкового зобов'язку, а податкова пільга вносить в нього свої так звані корективи, уточнення, які проявляються у звільненні від виконання частини такого зобов'язку. При цьому п. 30.1 ст. 30 ПК України чітко закріплює, від яких саме зобов'язків може бути звільнений платник, серед них – нарахування та сплата податку чи збору. Із нормативного визначення поняття «податкова пільга» у досліджуваному контексті вбачається декілька важливих висновків про природу пільг:

- податкові пільги не можуть передбачатись відносно такого виду податкового зобов'язку, як декларування сум податку та збору.

Розглянемо практичний приклад. Трапляються випадки, коли за певний податковий період у платника податків не виникає об'єкта оподаткування. Припустимо, є платник єдиного податку третьої групи на ставці 5%, який за I квартал відповідного року не отримав доходу від проваджуваної господарської діяльності. Виникає питання: чи має такий платник подати до контролюючого органу так званий нульовий звіт за I квартал відповідного року? Із п. 49.2 ст. 49 ПК України вбачається, що платник податків зобов'язується подавати податкові декларації за кожний звітний період, в якому виникають об'єкти оподаткування [81]. Отже, якщо у платника за певний податковий період (крім календарного року, якщо платник протягом року або протягом будь-якого періоду з цього року зобов'язаний був сплачувати єдиний соціальний внесок) не виникло об'єкта оподаткування, в нашому випадку – доходу за I квартал, то такий платник за цей період може податкову декларацію не подавати і це не визнаватиметься податковим правопорушенням у виді неподання податкової звітності. Але відсутність зобов'язку подавати звіт в окресленій ситуації не є податковою пільгою;

- використання в п. 30.1 ст. 30 ПК України сполучника «та» між словами «нарахування» і «сплати» свідчить про те, що податкові пільги у виді звільнення платника від зазначеної частини податкового обов'язку застосовуються разом, тобто звільнення відбувається й щодо нарахування суми податку, й щодо її сплати;

- звільнення передбачається від частини податкового обов'язку у виді нарахування й сплати податку чи збору, при цьому у передбачених законодавством випадках зберігається обов'язок із декларування не сплачених суб'єктом сум податку чи збору у зв'язку з отриманням податкових пільг (наприклад, відповідно до п. 30.6 ст. 30 ПК України й Порядку обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1233 (з подальшими змінами) [133], суб'єкти господарювання мають обліковувати не сплачені ними суми податку чи збору внаслідок отримання податкових пільг).

Б. Установленні правообов'язку платнику сплачувати податок чи збір у меншому розмірі.

По-перше, надання платнику права сплачувати податок або збір у меншому розмірі пов'язане з виконанням податкового обов'язку. Тобто таке право ґрунтується на необхідності все таки податковий обов'язок виконати.

По-друге, існують випадки, коли платник не може за своїм бажанням вирішити, чи застосовувати йому пільгу, чи ні, бо податкова норма сконструйована таким чином, що не надає платнику можливості розсуду. До прикладу, операція з постачання на митній території України лікарських засобів оподатковується за зниженою ставкою податку на додану вартість (далі – ПДВ), яка становить 7% [81]. Таким чином різниця між базовою (основною) і зниженою ставкою складає 13%. Але ж ПК України не надає платникам, які здійснюють відповідні операції (виробникам ліків, суб'єктам, які здійснюють оптову або роздрібну торгівлю препаратами), їх оподатковувати за базовою (основною) ставкою. Отже, надаючи платникам

право сплачувати ПДВ за зниженою ставкою, законодавець це право викладає в імперативній формі. Звичайно, у цьому випадку такий стан справ пов'язаний із механізмом справляння ПДВ, кінцевий податковий тягар по якому лягає на споживача, який придбаває ліки в аптечному закладі. З огляду на це констатуємо, що імперативна форма закріплення пільги впливає з особливостей податку, щодо якого вона встановлена.

*5. Податкові пільги надаються у формах, визначених законодавством.*

Пункт 30.9 ст. 30 ПК України передбачає чотири форми надання податкових пільг:

- а) податкове вирахування (знижка), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;
- б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;
- в) встановлення зниженої ставки податку та збору;
- г) звільнення від сплати податку та збору [81].

Отже, якщо певна податкова конструкція не підпадає під жодну з указаних форм надання пільг, то вона не вважається пільгою.

У цьому контексті доречно звернутись до роботи Д. А. Кобильніка, який, наводячи погляди науковців, за думкою яких розстрочення й відстрочення податкових платежів є податковою пільгою [37, с. 46], переконаний, що указані податкові можливості не можна називати пільгами [37, с. 47]. Підтримуємо висновок автора, керуючись таким. Розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу є перенесенням строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу під проценти, розмір яких визначений законодавством [81]. По-перше, право платника податків скористатись розстроченням та відстроченням не впливає на необхідність для останнього нарахувати й сплатити відповідні обов'язкові платежі, тобто обов'язок нарахувати і сплатити податок чи збір зберігається й має бути виконаний. По-друге, окрім основної нарахованої суми податку чи збору, яку платник повинен сплатити

до бюджету, він має додатково погасити й проценти, які нараховуються на таку основну суму. По-третє, розстрочення та відстрочення не передбачають ні звільнення від нарахування та сплати податку чи збору, ні сплати податку чи збору в меншому розмірі. Таким чином розглядувані податкові можливості платників не є пільгами, оскільки знаходяться поза межами змісту будь-якої форми надання пільг.

*б. Податкові пільги є неперсоніфікованими й застосовуються за наявності передбачених законодавством підстав.*

Як уже зазначалось, неперсоніфікованість означає, що норма права, яка встановлює ту чи іншу пільгу, не закріплює коло конкретних осіб, які мають право її застосовувати. З цього вбачається, що уповноважений на встановлення податкових пільг суб'єкт, керуючись вичерпним переліком підстав для надання пільг, що визначений п. 30.2 ст. 30 ПК України, уводить конкретну пільгу в податкове законодавство, розповсюджуючи її на конкретних платників, що вирізняються за певною ознакою. Своєю чергою ті платники, які з огляду на зміст норми наділяються можливістю пільгу застосувати, безпосередньо і реалізують цю можливість у порядку, що є передбаченим.

Трапляються поодинокі виключення із такої характеристики пільг, що проявляються у чіткому визначенні на рівні законодавства переліку суб'єктів, на яких розповсюджується пільга. Дослідимо таку ситуацію.

Частина 4 ст. 47 Закону України «Про фізичну культуру і спорт» передбачає, що «заклади фізичної культури і спорту звільняються від сплати земельного податку відповідно до закону» [165].

Так, згідно з пп. 282.1.3 п. 282.1 ст. 282 ПК України від сплати земельного податку звільняються: бази олімпійської та паралімпійської підготовки, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України [81].

У цьому випадку особливістю, на підставі якої надається пільга, є група платників, що провадить діяльність у сфері спорту, й в Порядку надання закладу фізичної культури і спорту статусу бази олімпійської, паралімпійської

та дефлімпійської підготовки, що затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 18.01.2006 р. № 30 (з подальшими змінами) [131], набули спеціального статусу – бази олімпійської та паролімпійської підготовки, що підтверджується їх включенням до спеціального переліку, який затверджений цією ж Постановою від 18.01.2006 р. № 30 (з подальшими змінами) [131]. Здавалось би, якщо заклад набув указанного статусу, то цього має бути достатньо для використання розглядуваної пільги. Але законодавець зазначає обмеження в суб'єктному складі пільговиків шляхом застосування в пп. 282.1.3 п. 282.1 ст. 282 ПК України посилання на певний перелік [81].

На виконання вказаного вище положення ПК України Кабінетом Міністрів України була прийнята Постанова «Про затвердження переліку баз олімпійської та паролімпійської підготовки, об'єкти нежитлової нерухомості яких не є об'єктом оподаткування, переліку баз олімпійської та паролімпійської підготовки, що звільняються від сплати земельного податку, та переліку баз олімпійської, паролімпійської та дефлімпійської підготовки, розмір орендної плати за земельні ділянки яких не може перевищувати 0,1 відсотка нормативної грошової оцінки» від 24.10.2018 р. № 871 [126].

Якщо порівняти перелік усіх закладів фізичної культури і спорту, яким надано статус бази олімпійської та паролімпійської підготовки, та перелік тих, які звільняються від сплати земельного податку, то приходимо до переконання, що не всі такі заклади фізичної культури і спорту можуть застосувати зазначену пільгу. Із цього слідує логічне питання: яким чином Кабінет Міністрів України визначає коло платників, що мають право на пільгу і які такого права позбавлені?

Постанова від 24.10.2018 р. № 871 відповіді на це питання не надає, оскільки лише закріплює згадані переліки. Тому, щоб отримати дані з цього приводу, слід звернутись до Пояснювальної записки до цієї Постанови.

Слід відмітити, що через відсутність у загальному доступі станом на момент звернення до офіційного веб-сайту Міністерства молоді та спорту України Пояснювальної записки до цієї Постанови, було направлено запит до

Кабінету Міністрів України у порядку, визначеному Законом України «Про доступ до публічної інформації», з метою отримання повного тексту Пояснювальної записки до досліджуваної Постанови [127].

З Пояснювальної записки до Постанови від 24.10.2018 р. № 871 вбачається, що: а) до переліку баз олімпійської та паралімпійської підготовки, що звільняються від сплати земельного податку, включені бази, які мають право постійного користування земельною ділянкою та включені до переліку, що затверджений Постановою від 18.01.2006 р. № 30, б) деякі заклади фізичної культури і спорту не включені до переліків, зокрема, і того, що пов'язаний із пільгою по земельному податку, через те, що певні суб'єкти:

1) звільненні від податків, бо утримуються за рахунок державного чи місцевого бюджетів та є неприбутковими (с. 3–4 Пояснювальної записки);

2) згідно з ст. 14 Закону України «Про Збройні Сили України» звільнені від сплати усіх видів податків [139] (с. 4 Пояснювальної записки);

3) не надали належним чином оформлених документів на земельні ділянки (с. 4 Пояснювальної записки) [127].

Із наведеного проглядається, що обґрунтування того, чому деякі бази включені до переліку, що надає право на застосування пільги із земельного податку, а деякі не включені до нього, визначене саме в Пояснювальній записці до відповідної Постанови, а не в тексті останньої. Пояснювальна записка, будучи обов'язковим додатком до постанови Кабінету Міністрів України [137], сама по собі не встановлює норми права, які є загальнообов'язковими. Тому видається доцільним для забезпечення юридичної визначеності й послідовності викладення податково-правових норм, які обумовлюють застосування пільг, у преамбулі постанов Кабінету Міністрів України, що закріплюють конкретні переліки суб'єктів, уповноважених використовувати пільги, окреслювати умови включення платників до цих переліків.

*7. Податкові пільги можуть установлюватися як по податкам, так і по зборам.*

Варто погодитись із М. П. Кучерявенко, що здійснення розмежування між податками й зборами є практичною, а не теоретичною проблемою [54, с. 61]. Наведені категорії, з огляду на їх нормативні визначення, мають специфічні особливості, за допомогою яких відбувається їх розподілення. Означені особливості нині передбачені в п. 6.1 ст. 6 ПК України, що надає визначення «податку», і в п. 6.2 ст. 6 ПК України, який розкриває дефініцію «збору» [81]. Отже, згідно з податковим законодавством, це дві різні податкові категорії.

Назва досліджуваного у цій роботі феномену – податкова пільга – одразу асоціюється з тим, що вона передбачається виключно щодо податків. Але така первинна думка помилкова. Із визначення поняття «податкова пільга», закріпленого в п. 30.1 ст. 30 ПК України, вбачається, що цей засіб регулювання податкових відносин може застосовуватись і щодо податків, і щодо зборів.

*8. Податкові пільги можуть передбачатись на постійній або на тимчасовій основі.*

Постійними слід називати ті пільги, використання яких не обмежене чітко визначеними часовими рамками або посиланням на подію, яка в майбутньому має неодмінно настати. Тимчасовими є ті пільги, термін або строк застосування яких закріплені у законодавстві. Вони можуть проявлятися через такі формулювання: «на період дії воєнного чи надзвичайного стану в Україні», «тимчасово, на період, що закінчується останнім календарним днем місяця, в якому завершується дія карантину» тощо.

*9. Податкові пільги є факультативним елементом правового механізму податку.*

Раніше вже згадувалось про обов'язкові елементи податку й серед них податкових пільг немає. Наведене обумовлює висновок про те, що податкові пільги не є обов'язковими елементами загальної нормативної конструкції податку. Але в податковому праві не все так однозначно, як може здаватись на

перший погляд. Яке ж тоді місце в правовому механізмі податку займають пільги?

Ще до прийняття ПК України М. П. Кучерявенко сформував систему елементів правового механізму податку, яка складається з обов'язкових (основних та додаткових) і факультативних елементів. При цьому вчений визначив роль податкових пільг як додаткових елементів правового механізму податку, що мають самостійне значення. Отже, за думкою правника, податкові пільги все ж мають обов'язковий характер, оскільки відіграють вагомe значення у створенні завершеної й повної системи правового механізму податку [78, с. 49–50; 53, с. 134–136].

Деякого іншого погляду притримується І. Є. Криницький. Спочатку автор на основі ґрунтовного аналізу наукових здобутків інших учених об'єднує, так би мовити, їх позиції щодо встановлення місця податкових пільг у правовому механізмі податку шляхом виділення трьох підходів:

1. Податкові пільги є одними з основних або додаткових елементів правового механізму податку. Мінусами такого підходу, як вважає вчений, є відсутність чіткого розмежування між указаними видами елементів, а також неврахування і нездійснення розгляду такої характеристики елементів, як їх обов'язковість чи необов'язковість [48, с. 17].

2. Податкові пільги є обов'язковим елементом правового механізму податку, тобто таким, без якого податок не може бути встановлений [48, с. 17–18].

3. Податкові пільги є факультативним елементом правового механізму податку, отже, податок може бути встановлений і без їх передбачення [48, с. 18].

Після наведення цих точок зору правник констатує, що він є прибічником третього з указаних вище підходів, обґрунтовуючи свою позицію вагомими аргументами. По-перше, відсутність пільг по конкретному податку жодним чином не впливає на можливість справляння такого безумовного платежу. По-друге, якщо обов'язкові елементи, визначені в п. 7.1 ст. 1 ПК



України, за своєю природою є притаманними податку як його визначальні риси, тобто їх закріплення зумовлює реалізацію фіскальної функції податку, то податкові пільги, навпаки, є «чужорідними» для податку, бо закріплюють певні поліпшення становища платника відносно виконання ним свого податкового обов'язку. По-третє, норми ПК України доводять, що не всі податки містять податкові пільги, бо деякі таких дійсно не передбачають. По-четверте, самого по собі поділу елементів податкового механізму на обов'язкові і факультативні недостатньо для визначення місця пільг у ньому. З огляду на це, фахівець пропонує факультативні елементи деталізувати шляхом виокремлення серед них: універсальних (можуть бути встановлені для всіх податків), видових (характерні лиш для певного різновиду податків, але не для всіх із них), виняткових (притаманні тільки конкретному податку). У цій класифікації податкові пільги відносяться до універсальних елементів [48, с. 18].

Підтримуючи позицію автора і погоджуючись із усіма його аргументами, маємо декотрі доповнення. Податкові пільги як загальну нормативну конструкцію, відображену в Загальній частині ПК України, варто визнавати факультативним елементом правового механізму податку. Коли ж податкова пільга включається в податок як його елемент і її застосування є обов'язковим для платника (згадуємо приклад зі зниженою ставкою ПДВ по деяким операціям), то така пільга для конкретного податку і по правовим ситуаціям, на які вона розповсюджується, набуває статусу обов'язкового елементу саме цього податку по саме тим випадкам, на які вона поширює дію. Якщо ж податкова пільга передбачена як право платника, яке він може реалізувати або не реалізувати, то така пільга, будучи нормативною конструкцією, при втіленні її в життя через застосування платником, набуває статусу обов'язкового елементу податку в конкретній правозастосовній ситуації. Керуючись цим, слід відмітити, що досліджувати місце пільг в правовому механізмі податку варто з урахуванням нормативного і правозастосовного підходу [188, с. 339].

На цьому етапі може виникнути питання щодо того, як можна наділяти характером пільги, що є покращенням становища платника, правову конструкцію, якщо вона в безальтернативному виді зобов'язує платника її застосувати? Забігаючи наперед, зазначимо наступне. ПК України у статті, присвяченій пільгам, використовує такі словосполучення «платник податків вправі використовувати податкову пільгу...» (п. 30.3 ст. 30 ПК України) [81], «платник податків вправі відмовитися від використання податкової пільги...» (п. 30.4 ст. 30 ПК України) [81]. Отже, законодавець за посередництвом таких словосполук зазначає, що пільги є правом платника. Але ж п. 30.4 ст. 30 ПК України продовжується таким положенням «...(крім податкових пільг з податку на додану вартість)...» [81]. Із цього випливає, що відмовитись від використання деяких податкових пільг платник не має можливості, таким чином, їх застосування для нього є обов'язковим. Детальніше про це буде описано в підрозділі 2.3 розділу 2 дисертації. Станом на зараз важлива теза про те, що інколи використання податкових пільг може слідувати з можливості реалізувати право платника, а інколи – виконати обов'язок.

Поряд із таким поняттям, як «податкові пільги», у нормативному та/або науковому обігу перебувають схожі родові (державна підтримка, державна допомога), а також видові (податкові стимули, податкові преференції) категорії. Усі ці словосполучення так чи інакше пов'язані з податковими пільгами, однак мають риси, за якими відрізняються від останніх. Із метою виявлення спільних і відмінних характеристик між указаними подібними категоріями й податковими пільгами, доцільно здійснити їх співвідношення.

У чинному національному законодавстві відсутнє єдине визначення, яке б вичерпно окреслювало значення терміна «державна підтримка». Водночас є нормативно-правові акти, що закріплюють зміст розглядуваного поняття з його прив'язкою до певної сфери діяльності. Найбільш повно розкриває вказану категорію Закон України «Про державну підтримку медіа, гарантії професійної діяльності та соціальний захист журналіста», де зазначено, що: «державна підтримка суб'єктів у сфері медіа – сукупність правових,

економічних, соціальних, організаційних та інших заходів державного сприяння зміцненню і розвитку інформаційної галузі, її інфраструктури» [118].

Наведене дає підстави зробити висновок, що державною підтримкою у загальному значенні є сукупність правових, економічних, соціальних, організаційних та інших заходів, які впроваджуються з відповідною метою, спрямованою на створення покращених умов реалізації прав або виконання обов'язків особами, щодо яких такі заходи передбачаються, та/або досягнення результатів суспільного, державного чи місцевого значення. Така підтримка може застосовуватись не тільки щодо суб'єктів господарювання, а й для інших суб'єктів, зокрема, й фізичних осіб, у випадках, передбачених законодавством. До прикладу, соціальним заходом, який спрямований на підтримку осіб з інвалідністю та інших маломобільних груп населення (далі – МГН), є введення обов'язку для суб'єктів під час планування і забудови ними територій здійснювати створення безперешкодного життєвого середовища для МГН [156]. Практичним, більш конкретним, проявом цього заходу державної підтримки слугує обов'язок для суб'єктів господарювання, які бажають провадити або провадять діяльність з роздрібною торгівлю лікарськими засобами, оснащити аптечні заклади засобами, які забезпечать безперешкодний доступ МГН до приміщень (встановити пандус тощо) [124].

Частина 3 ст. 16 Господарського кодексу України (далі – ГК України) встановлює, що «підстави та порядок застосування засобів державної підтримки суб'єктів господарювання визначаються законом» [22]. Стаття 48 цього ж Кодексу має назву «Державна підтримка підприємництва» і в ч. 1 визначає, що з метою створення сприятливих організаційних та економічних умов для розвитку підприємництва органи влади на умовах і в порядку, передбачених законом, надають підприємцям інші види допомоги, крім тих, що зазначені в ч. 1 цієї статті [22].

Пункт 1 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» державну допомогу суб'єктам господарювання розкриває як

«підтримку у будь-якій формі суб'єктів господарювання за рахунок ресурсів держави чи місцевих ресурсів, що спотворює або загрожує спотворенням економічної конкуренції, створюючи переваги для виробництва окремих видів товарів чи провадження окремих видів господарської діяльності» [117]. Із цієї дефініції вбачається, що державна допомога є формою державної підтримки. Керуючись цим, варто підтримати позицію О. О. Дмитрик і К. О. Токаревої стосовно того, що державна підтримка є більш широким поняттям за державну допомогу [26, с. 81]. Поряд із цим, слід доповнити погляд учених про те, що остання з указаних у попередньому реченні засобів являє собою лише фінансову допомогу у виді передачі коштів з відповідних бюджетів на користь суб'єктів господарювання та втрат доходів бюджетів [26, с. 81], тим, що державна допомога включає в себе як фінансовий (економічний) складник державної підтримки, так і організаційний, що вбачається з ч. 1 ст. 48 ГК України [22].

Однією з форм державної допомоги є надання податкових пільг, що передбачено ст. 4 Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» [117]. Важливо підкреслити, що форми державної допомоги, закріплені ст. 4 зазначеного Закону, розповсюджуються тільки на суб'єктів господарювання. Однак державна допомога, тобто підтримка у будь-якій формі суб'єктів за рахунок ресурсів держави чи місцевих ресурсів, в певних формах надається й іншим категоріям осіб, крім тих, які здійснюють господарську діяльність, на підставі окремих нормативно-правових актів (як-от ст. 4 Закону України «Про основи соціальної захищеності осіб з інвалідністю в Україні» [148], ст. 19-22, ст. 24 Закону України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи» [162] тощо). Таким чином, застосування досліджуваних вище державних засобів правового регулювання лиш до суб'єктів господарювання значно звужувало б їх змістовне наповнення й призначення.

Керуючись наведеним, резюмуємо: державна підтримка є ширшим за змістом поняттям за державну допомогу. Державна допомога надається,

зокрема, й шляхом передбачення на законодавчому рівні податкових пільг. Тобто податкові пільги є вузкою категорією за указані вище, бо являють собою одну з форм державної допомоги. Відповідно, досліджувані правові категорії є родовими відносно податкових пільг, бо охоплюють своїм змістом велику сукупність видових понять, розкриваючи їх найбільш суттєві ознаки. Названі порівнювані категорії об'єднує те, що вони спрямовані на надання визначених широким колом нормативно-правових актів (у тому числі, але не виключно, тих, що регулюють податкові відносини) переваг певним суб'єктам (у тому числі, але не виключно, платникам податків), що зумовлює первинні втрати бюджетів від їх застосування із перспективною метою отримання в майбутньому економічних, репутаційних, стратегічних результатів або ж задоволення соціальних потреб. Водночас відрізняє досліджувані категорії те, що податкові пільги спрямовані не загалом на усіх суб'єктів права, а лиш на платників податків, вводяться виключно на рівні податкового законодавства, реалізуються в межах податкових відносин, спрямовані на виконання податкового обов'язку з урахуванням особливостей, пов'язаних із застосуванням пільг.

Видові поняття характеризуються тим, що вони за посередництвом своїх особливостей деталізують явища, які об'єднані в межах більш загального, родового феномену. Податкові пільги, податкові стимули й податкові преференції існують у сфері податкового права й отримують свою реалізацію безпосередньо в податкових відносинах.

Відповідно до Словника української мови стимулом є «те, що викликає зацікавленість у здійсненні чого-небудь; спонукальна причина до здійснення чогось» [201, с. 698]. Отже, стимул має сформувати в особи мотивацію, бажання зробити щось. Акцентуємо увагу на слові «здійснення». Воно передбачає втілення в життя активного вольового акта, тобто вчинення дії.

Якщо стимул наділяється ознакою «правовий», то це закономірно призводить до того, що він спонукає вчинити певну дію у сфері права, тобто реалізувати право або виконати обов'язок. Із цього випливає, що утримання

від неправомірної поведінки, що є пасивним актом поводження особи, не розглядається як стимул.

У праці «Правові стимули в механізмі правового стимулювання» колектив учених у складі Р. А. Калюжного, О. Я. Лапки та Т. О. Пікулі визначив, що «правовий стимул – це правове спонукання до законслухняної поведінки, яке створює для задоволення інтересів суб'єктів права сприятливий режим» [34, с. 24]. На підставі аналізу наукових робіт правників у вказаній монографії фахівцями були зроблені такі висновки щодо правових стимулів:

- вони можуть виступати як внутрішні чинники (мотив, потреба, інтерес) [34, с. 8–12], що спонукають особу до активної правомірної поведінки, і як зовнішні чинники (правові засоби, що створюють умови для задоволення потреб, інтересів особи) [34, с. 8–12]. Будь-який правовий засіб, який є зовнішньою по відношенню до особи детермінантою її поведінки, закономірно викликає в неї внутрішню спонуку досягти певного правового результату, отже, ці чинники є взаємопов'язаними;

- вони можуть бути позитивними (пільги, дозволи тощо) і негативними (заборони, обмеження тощо) стимулюючими факторами [34, с. 12–19]. Прибічники такого підходу вважають, що хоч позитивні стимули і є найбільш сильними мотиваційними чинниками, проте наявність відповідних негативних засобів регламентації поведінки суб'єктів, що викликають ті чи інші наслідки правового характеру (наприклад, відповідальність), також слід вважати стимулами, бо останні спрямовані на стримування від вчинення суспільно-некорисних, суспільно-шкідливих чи суспільно-небезпечних діянь. Отже, стимулами є ті засоби, що заохочують правомірну поведінку, й ті, що спонукають утриматись від неправомірної поведінки [34, с. 19].

В основі так званих негативних стимулюючих чинників знаходиться небажання осіб спровокувати настання несприятливих правових наслідків, через що вони свідомо або підсвідомо приймають рішення утриматись від вчинення дій, які можуть привести до відповідного результату. Але стимули – це фактори, які мають мотивувати суб'єктів здійснити активну дію.

Правовими стимулами не може бути в цілому вся сукупність норм, що впорядковує поведінку суб'єктів, весь комплекс правових засобів, наявних у державі. Ними є тільки ті норми і тільки ті засоби, що поряд із загальним порядком регулювання відносин, установлюють заохочувальний режим правомірної поведінки осіб.

Існування великої кількості наукових поглядів на означення досліджуваної категорії, продемонстрованих у згаданій вище монографії, наштовхує на думку, що немає станом на зараз єдиного підходу фахівців до вирішення цієї правової проблеми. З огляду на це, доцільно правовий стимул розглядати у широкому й вузькому значеннях. Широкий підхід до розкриття такої категорії включає в її зміст усі фактори внутрішньо мотиваційної та правової (зовнішньої) дійсності, які викликають у суб'єкта бажання реалізувати правомірну поведінку через застосування позитивних і утримання від негативних правових засобів. Вузький же підхід передбачає, що правовий стимул характеризують ті чинники, що заохочують правомірну поведінку шляхом створення покращених умов для здійснення суб'єктами їх прав та/або виконання обов'язків.

Виділення у межах усіх стимулів, що існують в юридичній царині, податкових стимулів, свідчить про те, що вони спрямовані на впорядкування податкових відносин, а, отже, закріплені податковим законодавством, мають кінцеву мету у виді виконання платником його податкового обов'язку, і, що важливо, за посередництвом певних покращених умов у сфері оподаткування викликають у платника намір діяти правомірно.

Дискусійним є підхід Д. М. Реви до визначення податкового стимулювання. Так, учена зазначає, що ним є «врегульоване нормами податкового права звільнення зобов'язаного суб'єкта від податкових обов'язків, зменшення їх обсягів, а також розширення його можливостей по реалізації податкових прав, що надаються за умови вчинення дій, в результатах яких заінтересована держава» [168, с. 75–76]. Вважаємо за необхідне додати коментар до вказаного автором.

Убачається спірним зазначення вченою того, що в результатах надання стимулів зацікавлена тільки держава, бо наведена думка призводить до звуження змісту таких податкових засобів. У наданні стимулів може бути зацікавлений як сам платник, так і суспільство в цілому, і територіальна громада, і держава. Інтерес платника пов'язаний з тим, що він, не маючи стимулів, все одно повинен виконати податковий обов'язок. Відповідно, запровадження стимулів відіграє для цього суб'єкта роль поштовху до реалізації власної правомірної поведінки стосовно оподаткування. Інтерес же суспільства обґрунтовується тим, що акумульовані суми податків, сплачені платником з урахуванням дії стимулів, розподіляються на всі сфери суспільного життя, у тому числі й ті, що безпосередньо торкаються кожного представника соціуму (виплата стипендій для студентів, які отримують освіту за державні кошти; можливість придбання ліків за програмою «Доступні ліки»; фінансове забезпечення діяльності органів влади, які виконують важливі функції для населення тощо). Інтерес держави і територіальної громади ґрунтується на тому, що, надаючи певні стимули платникам, такі суб'єкти розраховують на отримання позитивного загальнодержавного чи локального результату, що проявляється, наприклад, у залученні на національний ринок іноземних інвесторів, створенні сприятливого податкового клімату для розвитку тих чи інших галузей господарської діяльності тощо.

Д. М. Рева до податкових стимулів відносить: спеціальний податковий режим, усунення подвійного оподаткування, податкові пільги, перенесення встановленого податковим законодавством строку сплати податку та збору або його частини на більш пізній строк [168, с. 75].

Станом на сьогодні питання усунення подвійного оподаткування є особливо актуальним з огляду на масову релокацію персоналу й бізнесу, який базувався в Україні, за кордон через збройну агресію проти нашої держави. Отже, важливим є обговорення того, чи дійсно зазначений спосіб унормування податкової поведінки платників слід вважати податковим стимулом.



Подвійне оподаткування – це «обкладання одним і тим же або аналогічним податком одного об'єкта оподаткування окремого платника податків за один і той же проміжок часу» [21, с. 575]. Простіше кажучи, це ситуація, коли за один і той самий об'єкт оподаткування у платника виникає подвоєння обов'язку у виді нарахування, декларування та/або сплати податку. При зовнішньому (міжнародному) виді подвійного оподаткування [78, с. 219] відбувається так зване зіткнення інтересів двох держав щодо бажання отримати кожною з них сум податків від платника за один і той самий об'єкт.

Розповсюдженими нині є ситуації, коли громадяни, перебуваючи за межами держави, продовжують як фізичні особи-підприємці (далі – ФОП) України надавати послуги по господарсько-правовим договорам, або ж працювати на українські компанії за трудовими договорами про дистанційну роботу. У випадку, коли в країні фактичного проживання конкретної особи нею «досягаються» умови набуття резидентського статусу, виникає практична проблема, пов'язана з первинним визначенням країни виконання цією особою податкового обов'язку й з подальшим здійсненням зарахування сплачених сум податків шляхом отримання відповідної довідки.

Усунення подвійного оподаткування далеко не у всіх випадках призводить до полегшення правового становища платника, а, навпаки, зумовлює для нього виконання додаткового комплексу дій. Тому цей податковий засіб не є податковим стимулом, оскільки не стимулює платника виконувати свій податковий обов'язок. Навіть більше, іноді через складні адміністративні процедури платники можуть вдаватись до «замовчування» перед країною свого громадянства того факту, що вони в іншій країні отримували певні доходи.

Детально аналізовану зараз категорію дослідив Є. Ю. Шаптала у своїй дисертації «Стимули у податково-правовому регулюванні», який під податковими стимулами розуміє «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» [217, с. 55].

Одразу варто зупинитись на такому. Правник у зазначеній вище роботі виявляє незгоду з позицією Д. М. Реви про віднесення до правових стимулів перенесення встановленого податковим законодавством строку сплати податку та збору або його частини на більш пізній строк, тобто розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків. Є. Ю. Шаптала обґрунтовує свій погляд тим, що податкові стимули, маючи на меті створення для платника сприятливих умов для виконання ним свого податкового обов'язку, не передбачають встановлення для нього додаткового обов'язку у виді сплати процентів за застосування платником досліджуваних податкових можливостей [217, с. 54–55]. Разом із цим, автор у сформованому ним визначенні податкових стимулів указує про «зміну обсягів податкового обов'язку», що вважається «створенням сприятливих умов для платника». Іншими словами, якщо конкретний податковий засіб певною мірою змінює обсяг податкового обов'язку платника, однак не створює сприятливих умов для нього, то такий податковий засіб не вважається стимулом.

Зазначимо власні міркування через наведення прикладу. Пункт 100.4 ст. 100 ПК України передбачає, що підставою для розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків є наявність однієї з обставин, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України [81]. Відповідно до п. 2 розділу 1 Переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин, затвердженому постановою Уряду України від 27 грудня 2010 р. № 1235 (з подальшими змінами), однією з обставин для розстрочення є «загроза виникнення неплатоспроможності (банкрутства) заявника в разі своєчасної та в повному обсязі сплати ним грошового зобов'язання або погашення податкового боргу в повному обсязі» [129]. Якщо платник, усвідомлюючи ризик настання для нього такого негативного наслідку, як банкрутство, бажає все таки зберегти належний стан своїх фінансових справ,

з огляду на це реалізовує так звану податкову розстрочку, то така можливість для нього може розглядатись як стимулююча в контексті виконання податкового обов'язку, бо інакше, за відсутності вказаної можливості, він би взагалі досяг стану неплатоспроможності з усіма наслідками, які з цього випливають. Отже, цей податковий засіб певною мірою можна вважати стимулом. Проте є одне значуще зауваження. Та податкова можливість для платника, яка до податкового обов'язку додає надлишок у виді необхідності сплати процентів або застосування інших обтяжень, свідчить про те, що для такого суб'єкта встановлюється додатковий тягар, у результаті чого він хоч і отримає потрібний в конкретний час засіб урегулювання своєї поведінки в сфері оподаткування, але за який зобов'язаний буде заплатити певну суму коштів. Таким чином, доречною видається думка Є. Ю. Шаптали, що розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків не є податковим стимулом.

Одним із різновидів податкових стимулів, як відмічають і Д. М. Рева [168, с. 75], і Є. Ю. Шаптала [217, с. 120], й інші вчені, є податкові пільги.

Вбачаємо за доцільне уточнити, що причини для стимулювання платника у виді введення податкових пільг можуть бути різними. Інколи базисом для введення певної пільги є об'єктивно чи суб'єктивно зумовлена потреба створити додаткові можливості для суб'єктів, які обтяжені відповідною характеристикою, з метою полегшення їх податкового становища. Наприклад, впровадження податкових пільг для осіб з інвалідністю пояснюється особливістю їх правового статусу, наявністю стану здоров'я, який ускладнює реалізацію ними своїх прав чи виконання обов'язків. Така особливість і є підґрунтям встановлення для них широкого спектру податкових пільг. Але ж дивною видається думка, що платник податків бажає отримати статус особи з інвалідністю, щоб ввійти у так зване пільгове податкове поле. У цьому разі принциповим є таке: пільги, як стимули, не завжди є засобами, які заохочують платників набути характеристику, щоб їх використовувати, проте пільги

завжди є стимулами, оскільки створюють прийнятніші умови для виконання платниками податкового обов'язку.

У літературі можна зустріти судження, що податковому стимулюванню підлягає саме певна галузь, вид діяльності або ж суб'єкт, який її провадить [23, с. 85; 50, с. 32]. Це зумовлює думку, що пільги, які не пов'язані з викликом господарської активності платників, що прогнозовано може позитивно вплинути на загальні економічні показники, по суті не є стимулами, бо зумовлені соціальними факторами. Стосовно цього важливим є розуміння того, на що саме податкові стимули спрямовані – на мотивацію платників щодо провадження певної діяльності, чи на спонукання їх до правомірної податкової поведінки. Найбільш повно у контексті співвідношення «податкових пільг» і «податкових стимулів» розкриває значення останніх їх прив'язка саме до спонуки правомірної поведінки платників, незалежно від особливості (підстави), внаслідок якої конкретна пільга встановлена.

Отже, мова йде про те, що хоч усі податкові пільги є податковими стимулами, як певні рушійні чинники, які викликають бажання у платника податків виконати свій податковий обов'язок із урахуванням передбачених покращень, основою для існування таких стимулів є різні фактори:

а) економічні – необхідність уведення стимулів для виконання податкового обов'язку платника, що пов'язується з потребою заохотити його до провадження деякого виду діяльності, підвищити інтерес України серед міжнародних фінансових гравців щодо введення своїх грошових потоків та інших ресурсів на національний ринок тощо.

При цьому першопричиною податкових пільг як економічних чинників є результат, до якого прагне суб'єкт, уповноважений їх установлювати, який може проявлятися у:

- суто фінансових наслідках (наприклад, за посередництвом пільги залучити до певного виду діяльності більшу кількість платників, тим самим отримати більшу суму сплачених ними податків відносно тої суми, яку б отримали в разі не введення для такого виду діяльності пільги);

- фінансового-репутаційних наслідках (наприклад, уведення в тій чи іншій державі податкових пільг для цифрових кочівників, що зумовлює їх інтерес у проживанні саме в цій державі, й призводить як до прямого (стягнення податків із урахуванням пільг), так і непрямого (звичайні витрати на забезпечення життєдіяльності людини, сплачувані з урахуванням ПДВ (купівля продуктів харчування, засобів особистої гігієни та ін.)) залучення в державу грошових коштів через заохочення до проживання в ній таких діджитал спеціалістів);

б) соціальні – врахування особливостей платників податків, які впливають із стану здоров'я, виду діяльності, дії в державі того чи іншого специфічного правового режиму, що вносить корективи в життя платників, тощо.

Отже, податкові пільги є так званими позитивними податковими стимулами, які поряд із іншими мотиваційними засобами правового регулювання сфери оподаткування, створюють для платників покращені умови виконання ними податкового обов'язку. Головна відмінність податкових пільг і податкових стимулів полягає в тому, що останні не обмежуються лиш пільгами, а включають у себе й інші податкові засоби.

Назва наступної досліджуваної категорії «податкові преференції» звертає до думки, що вони є подібними до податкових пільг. Більше того, як доводить спільне дослідження А. І. Крисоватого й Г. В. Василевської [50, с. 12–16], деякі вчені дійсно погоджуються з тим, що ці феномени є по суті одним явищем і в економічній та правовій науці використовуються як синоніми. Указаний підхід може аргументуватись загальним семантичним значенням слова «преференція», відповідно до якого нею є «перевага, пільга, яка надається кому-небудь у користуванні чимсь» [199, с. 546]. Однак неоднозначність у визначенні природи податкових преференцій у їх взаємозв'язку з податковими пільгами підтверджується розгалуженістю наукових поглядів щодо цього. Так, А. І. Крисоватий та Г. В. Василевська у згаданій вище монографії виокремлюють разом із наведеною точкою зору про

ототожнення розглядуваних понять, ще два підходи до їх співвідношення. Представники першого переконані, що ці категорії не є однаковими, однак не деталізують змісту поняття «податкові преференції» [50, с. 13, 16–19], у той час як прибічники другого підходу схиляються до думки, що податкові пільги є засобами реалізації податкових преференцій, які слід розглядати у вузькому й широкому значеннях [50, с. 13, 20–23]. Автори, науковий доробок яких нині аналізується, підтримують останній з підходів до порівняння «податкових пільг» та «податкових преференцій», і під «податковими преференціями» мають на увазі «переваги у сфері оподаткування, які надаються конкретним територіям, певним видам діяльності, юридичним або фізичним особам для стимулювання господарської активності, соціального захисту, а також з метою легалізації тіньових грошових потоків» [50, с. 23].

Інколи податкові преференції запроваджуються внаслідок певного зовнішнього виклику, який зумовлює суспільний запит на адаптацію податкового законодавства до нових умов життєдіяльності. Детально податковим преференціям, що введені через пандемію COVID-19, приділили увагу в спільній науковій статті вчені С. В. Косторной і Т. А. Піхняк. Так, дослідивши низку положень із законів, прийнятих парламентом у відповідний період із метою нормативного реагування на ситуацію, автори систематизували податкові преференції, встановлені для підтримки суб'єктів господарювання в умовах пандемії, виділивши серед них у тому числі й податкові пільги [46, с. 86–87]. Податкові преференції, що виникли протягом дії правового режиму воєнного стану, стали предметом наукової роботи А. С. Колісник, з якої також вбачається, що податкові пільги є лиш одним із різновидів прояву податкових преференцій [39, с. 43–46].

У цьому аспекті важливо відмітити, задля чого варто повернутись до дослідження А. І. Крисоватого й Г. В. Василевської, що за способом реалізації податкові преференції можуть бути пільговими, безпільговими і комбінованими [50, с. 28]. Із зазначеного випливає, що податкові пільги є одними із засобів реалізації податкових преференцій, проте не єдиними.

Наведене співвідношення між податковими пільгами й іншими правовими категоріями свідчить, що податкові пільги, маючи певні спільні риси з державною підтримкою, державною допомогою, податковими стимулами і податковими преференціями, є самостійним феноменом, що має особливості, за посередництвом яких і відбувається їх відокремлення. Водночас податкові пільги у межах указаних правових понять займають чільне місце, бо виступають: 1) формою державної допомоги, яка охоплює фінансовий (економічний) та організаційний складник державної підтримки; 2) позитивним податковим стимулом, що активізує правомірну поведінку платників; 3) одним із засобів реалізації податкових преференцій [191, с. 57].

## **1.2. Принципи встановлення податкових пільг**

Конституція України розпочинається засадничою нормою, відповідно до якої Україна є суверенна і незалежна, демократична, соціальна, правова держава [44]. Ці найголовніші постулати побудови нашої держави не дарма відкривають текст Основного Закону, задають ритм усім іншим нормам, які закріплені після ст. 1 цього акта, які прийняті згідно з цим актом, які розробляються і будуть уведені в систему права України згодом. Указані п'ять елементів державності нерозривно пов'язані, узгоджено доповнюють один одного. Водночас кожен із них наповнений своїм змістом, має власне призначення, що викликає необхідність у більш глибокому дослідженні того чи іншого складника, виходячи з проблематики, на якій фокусує інтерес суб'єкт здійснення наукового пошуку. Тематичне для цього підрозділу дисертації питання впливає з наділення держави Україна ознакою правової, тож саме на цьому й зупинимось надалі.

Правова держава – це яка? Та, що створена за посередництвом права. Та, що просякнута ідеями права. Та, що наділяє право характером основного регулятора суспільних відносин, які можуть бути ним упорядковані, й визнає його найголовнішим мірилом для подальшого розвитку. Та, мета якої полягає у забезпеченні охорони й захисту прав, свобод та інтересів осіб, які

перебувають під її нормативним впливом, а також у створенні дієвого механізму реалізації цих прав, свобод та інтересів.

Чи достатньо назвати державу правовою, щоб вона такою дійсна була? Очевидно, ні. Неодноразово правники в своїх працях наголошували, що визнання України правовою державою в імперативній формі є виданням бажаного за реальне [220, с. 3; 195, с. 10]. Дійсно, з моменту проголошення незалежності України й станом на сьогодні держава перебуває на шляху утвердження себе як правової. Протягом цього вона стикається з багатьма як внутрішніми, так і зовнішніми викликами, що закономірно відображаються на можливості досягнення поки що декларативно передбаченого орієнтиру. З огляду на це виникає дискусія з приводу того, чи доцільно на рівні найвищого за юридичною силою акта закріплювати, що Україна є правовою (ст. 1) та прагне це розвивати й зміцнювати (преамбула), або ж доречніше було б продублювати в тексті Конституції положення з Декларації про державний суверенітет України відносно того, що остання визнає необхідність у побудові правової держави [25; 220, с. 3]. Все таки безапеляційне визнання держави правовою у тексті Основного Закону має зовсім інший відтінок значення порівняно з тим, що така держава лише установлює необхідність у формуванні себе як правової у перспективі.

Розділ I аналізованого зараз нормативно-правового акта має назву «Загальні засади», тобто ті положення, які є базовими, центральними, на підставі яких розробляється вся система права. Затвердження вказаного елемента державності як імперативного закріплює рамки діяльності держави, установлює вихідне правило, від дотримання якого вона відмовитись не може. Для суспільства така форма передбачення положення про правову державу є гарантією, що які б обставини не спіткали країну в процесі її існування, вона зобов'язана втілювати на практиці проголошену вимогу. Інакшими словами, і при так званому нормальному, не обтяженому певними обставинами, стані життєдіяльності, і при внутрішніх або зовнішніх загрозах, держава, впорядковуючи відносини, має керуватись орієнтиром, що вона є правовою, а



суспільство, звертаючись до ст. 1 Конституції України, як норми прямої дії, має право вимагати від держави діяти відповідно до того, що визнано беззастережним.

Візьмемо за приклад надто серйозну проблему, з якою стикнулася Україна нещодавно – російська агресія, наявність якої викликала гостру потребу в оперативному реагуванні на ситуацію через запровадження регулювання, відповідного часу. Ситуація вплинула на численні сфери суспільного життя – трудову, соціальну, податкову тощо. Для того, щоб уникнути хаотичного плину, держава зобов'язана суспільству запропонувати варіанти дій, які б належним чином упорядковували поведінку суб'єктів у контексті тих сфер життя, яких безпосередньо торкнулась зазначена ситуація, й закріпити такі варіанти конкретними нормами. Якою б складною не була обстановка, що потребує нормативного обрамлення, будь-яка ідея, що згодом перетвориться в норму й регулюватиме поведінку суб'єктів, має засновуватись на принципах права, так як останні є стрижнем країни, що визнає себе правовою. Вступаючи у контакт із необхідністю введення нового правила поведінки, держава в особі органів влади, уповноважених такі регулятори запроваджувати, має усвідомлювати, що принципи є невід'ємною складовою змісту права [30, с. 190], отже, навіть потенційне відступлення від них зумовлює відхід від засади правової державності. Отже, імперативне визнання держави правовою зобов'язує останню на шляху власного розвитку не звертати від задекларованого елемента державності, а прагнути його реалізувати з урахуванням потреб обстановки.

Наведені вище міркування можуть здаватись теоретичними, такими, що важко пристосувати до практичної площини. Проте це не так. У літературі зустрічаються думки, згідно з якими висувається припущення можливості відступлення від деяких принципів, установлених для регулювання певних суспільних відносин, з огляду на дію особливого правового режиму – воєнного стану. Суть таких пропозицій зводиться до того, що саме правовий режим визначає доцільність дії того або іншого принципу. Це закономірно викликає

питання: чи може правова держава, яка, керуючись принципами права, передбачила у нормативно-правових актах принципи законодавства, відступити від деяких із них у разі введення на її території особливого правового режиму? Указане питання є складним, багатогранним, тому відповідь на нього потребує детальної правової експертизи у кожному окремому випадку. Надалі протягом розгляду такого принципу встановлення податкових пільг, як стабільність, буде прискіпливо проаналізована ця проблематика.

Для системного й всебічного вивчення принципів установлення податкових пільг вбачається застосувати таку структуру дослідження: окреслити значення юридичної конструкції «принципи права»; на основі розробок теорії й філософії права визначити, які принципи права є основоположними, та як розкривається їх зміст; після проглянути перелік і сутність загальних принципів права; надалі більш детально зупинитись на принципах податкового права, на підставі чого перейти до закономірного розгляду принципів податкового законодавства; насамкінець, логічно поєднуючи отримані результати цілісного вчення про принципи, перейти до здійснення ґрунтовної характеристики принципів установлення податкових пільг.

Напевно однією з найбільш досліджуваних юридичних категорій є принципи права. Хоч їм і приділено не мало наукової уваги, станом на зараз серед учених досі немає єдності щодо остаточного визначення зазначеної конструкції. Зазвичай праці про принципи права починаються з того, що ними є відповідні керівні ідеї, засади, вихідні положення. Але чи можна на цьому і завершити пошук їх змісту? Убачається за необхідне навести декілька фахових підходів до формулювання вказаного феномену.

Детально розглянув значення принципів як ідей, положень, вимог, цінностей, стандартів С. В. Прийма. Він підкреслив, що принципи можна досліджувати під різним кутом зору з огляду на широту їх змісту. Однак при

цьому слід мати на увазі, що названу категорію вирізняє характеристика фундаментальності [100, с. 49].

На думку А. М. Колодія, принципи права: а) є відправними ідеями існування права; б) виражають найважливіші закономірності певного типу держави і права; в) формують основоположні риси права; г) характеризуються універсальністю, вищою імперативністю і загальнообов'язковістю; г) виступають у якості невід'ємної складової побудови та зміцнення суспільного ладу [40, с. 43]. Із запропонованого визначення випливає, що принципи права є ідейною складовою права, закладають основи його змісту.

Конструктивним вбачається підхід до розкриття принципів права вченою О. О. Уваровою. Хоч авторка й аналізує цю конструкцію, керуючись тематикою свого дослідження, спрямованого на вивчення принципів у правозастосовній площині, вона формує важливі висновки про природу окресленого феномену. Так, за її поглядом, принципи права:

1) являють собою систему вимог. Вимоги є правилами, що підлягають виконанню. Відповідно, вдалим є розкриття принципів саме як організаційної і логічно обрамленої системи, що включає в себе певну сукупність положень, яких потрібно дотримуватись;

2) ці вимоги спрямовані на впорядкування належної і можливої поведінки людей. Наведений аспект змісту принципів відображає чітку їх направленість – регулювання поведінки;

3) зазначені вимоги є віддзеркаленням визнаних соціумом цінностей;

4) складають ієрархічну єдність [206, с. 55–56].

Слід додати, що, звичайно, принципи права, будучи системою вимог, поширюються не тільки відносно поведінки людей, а й для правового регулювання діяльності ширшого кола суб'єктів (юридичних осіб, громадських об'єднань без статусу юридичних осіб тощо). Відповідно, принципи, як загальноправовий феномен, розповсюджують свою дію на всіх суб'єктів права, які в процесі своєї життєдіяльності стають учасниками конкретних суспільних відносин. Наприклад, основоположний принцип

рівності, будучи засадничим для права в цілому, є притаманним і податковому праву, як підгалузі фінансового права. У податковому сенсі цей принцип відображений у виді рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. Платниками податків, згідно з податковим законодавством, є фізичні та юридичні особи (їх відокремленні підрозділи). Таким чином, дотримання принципу рівності однаковою мірою має бути забезпечене відносно кожного суб'єкта, що є платником податків.

С. П. Погребняк у своїй монографії, присвяченій основоположним принципам права, виділив ознаки останніх:

1) вони є виразом найважливіших сутнісних рис та цінностей, що властиві певній системі права [73, с. 27]. Розглядувані принципи права є фундаментом правого суспільства, рушійною силою для існування та поступального розвитку спільності людей, які на певному етапі вирішили об'єднатись із метою побудови країни, орієнтованої на утвердження правових цінностей;

2) у рамках вирішення конкретної ситуації й за наявності конкуренції між видами указаних принципів не підлягають застосуванню прийнятні правила подолання колізій між нормами права [73, с. 28]. Трапляються практичні випадки, де при регулюванні суспільних відносин або при тлумаченні норм права у певному випадку застосуванню підлягають декілька основоположних принципів права. У такому разі суб'єкт творення норми або суб'єкт її застосування має, відштовхуючись від предмету аналізованого питання, прийти до переконання, який порядок упорядкування відносин або вирішення справи буде найбільш оптимальним;

3) найбільш загальний характер принципів права [73, с. 29]. Ця їх характеристика пов'язана з неможливістю наведення вичерпного, наперед усебічно окресленого значення основоположних принципів з огляду на їх глибокий, широкий зміст. Разом із цим, вони вважаються ідеалами, які мають транслюватись у нормах права або відображатись у судових рішеннях. Ступінь

вираження таких принципів у нормативній та правозастосовній площині розкриває стан правової свідомості й правової культури населення;

4) вони виконують системоутворюючу і системоспрямовуючу функції [73, с. 32]. Система права виникає і формується під впливом досліджуваних принципів, які можуть текстуально не визначатись, однак мають бути змістовно включені в норми права. Діалектика суспільних відносин зумовлює зміну їх правового регулювання. Однак кожна зміна, перш ніж впроваджуватись, повинна бути апробована щодо відповідності засадничим уявленням про підвалини побудови нормативного поля держави. Основоположні принципи однаковою мірою діють щодо всіх підсистем, галузей, підгалузей, інститутів, норм права. Саме вони є тим об'єднувальним чинником, що забезпечує узгодженість системи права;

5) вони є більш стійкими порівняно з нормами права, водночас еволюціонують разом із загальним розвитком суспільства [73, с. 34];

б) можуть бути як прямо зафіксовані у законодавстві, так і не відображені в ньому [73, с. 34].

Наведене свідчить, що принципи права, зокрема, ті, яким надано статус основоположних, уособлюють цінності суспільства, пронизують всю систему права, виступаючи її фундаментом і орієнтиром для подальшого розвитку. Будучи основою права загалом вони втілюються в життя в межах норм, що регулюють певні суспільні відносини, або ж розкривають свій зміст безпосередньо у правозастосуванні.

Наукою до основоположних принципів права прийнято відносити справедливість, рівність, свободу і гуманізм (людську гідність) [73, с. 38; 29, с. 71–72]. Огляд значення цих принципів є важливим із точки зору розуміння природи принципів установа податкових пільг, які, маючи чітке спрямування на регулювання названої частини податкової сфери, повинні транслюватись і втілюватись у податковій нормотворчості, пов'язаній з пільгами, ґрунтуючись при цьому на базисі, яким є основоположні принципи права, але з урахуванням тої особливості, в яких саме відносинах вони

відображаються. Податкові відносини за своєю суттю характеризуються підвищеною мірою конфліктності. Відповідно, щоб число таких конфліктів зменшити або ж привнести визначеність у порядок їх упорядкування держава має закріпити точні, чіткі норми, яких вона зобов'язується дотримуватись. Та чи вчиняє держава справедливо, коли допускає випадки порушення порядку скасування пільг? Чи забезпечується принцип рівності у ситуації, коли при провадженні суб'єктами однакової діяльності, здійснення якої є підставою для надання податкової пільги, для одних суб'єктів передбачається право на її використання, а для інших ні? Ці та багато інших практичних питань, порушених щодо правового регулювання податкових пільг, наштовхують на думку, що податкове право в не меншій мірі, ніж інші галузі, підгалузі й інститути права потребує аналізу змісту основоположних принципів у контексті їх застосування при творенні норм, зокрема, й тих, що впорядковують питання пільгового оподаткування.

1. Справедливість. У науковій літературі сформувався сталий підхід до виокремлення складників указанного принципу, серед яких: формальний, змістовний і процедурний.

Формальна справедливість передбачає, що до однакового слід ставитись однаково [73, с. 49; 29, с. 71; 30, с. 49]. З цього слідує, що вказане розуміння справедливості втілюється в принципі формальної рівності [73, с. 52; 75, с. 261]. Водночас наведену ідею доцільно розкривати за посередництвом трьох концепцій: 1) мають бути передбачені норми, які б установлювали, як потрібно врегульовувати поведінку осіб у конкретних ситуаціях; 2) ці норми мають бути загальними, тобто з їх змісту має вбачатись, на кого вони розповсюджують свою дію (усіх осіб або лиш деяких категорій осіб); 3) ці норми повинні застосовуватись неупереджено та не вибірково [228, с. 128]. Якщо розглянути формальну справедливість у контексті податкових пільг, то прикладом її порушення може бути позбавлення деяких платників, для яких характерна особливість, на підставі якої надається пільга, можливості практично цю пільгу застосувати, і забезпечення при цьому інших платників,

наділених цією самою особливістю, можливістю використовувати названу пільгу. Це є порушенням принципу формальної рівності, а отже, і принципу справедливості в її формальному контексті, оскільки через нормативні формулювання передбачається різне ставлення до платників у однакових правових ситуаціях.

Змістова справедливість проявляється у дотриманні принципів права, за допомогою яких визначається, що саме належить кожному окремому учаснику суспільних відносин [73, с. 52; 29, с. 71; 75, с. 261]. У цьому аспекті слід навести тезу М. Сендела, який зазначив, що «у справедливому суспільстві кожен отримує те, на що заслуговує» [229, с. 19], опісля чого додав, що «труднощі починаються тоді, коли постає питання: чого саме і по яким причинам заслуговують люди» [229, с. 19]. Автор виокремив три підходи до розкриття значення справедливості: 1) максимізація загального добробуту; 2) повага до свободи; 3) утвердження чесноти [229, с. 6].

Наведене обумовлює міркування про те, що має існувати певний критерій, який дозволяв би змістовно справедливо впорядковувати поведінку суб'єктів. Пізнання цього складника справедливості відбувається на підставі принципу пропорційності [73, с. 52], який більш детально буде розглянутий згодом. У спрощеному варіанті й в контексті діяльності з творення права останній означає, що нормотворець, упорядковуючи відносини, повинен забезпечити баланс між приватним і публічним інтересами. Для податкової сфери принцип пропорційності є надто важливим, адже має бути дотримана міра втручання держави у власність платника, частина якої вилучається під видом податків або зборів. При цьому така міра не має бути перевищеною, інакше це може викликати зворотній ефект: у платника не буде можливості провадити певну діяльність, так як велика частина доходу спрямовуватиметься на сплату податків, отже, він змушений буде припинити свою підприємницьку ініціативу або значно звузити її обсяг. Також ця міра не має бути заниженою, оскільки у такому разі існує ризик виникнення

недостатності коштів, потрібних державі або територіальній громаді для реалізації їх функцій. Іноді таку рівновагу ладні привнести податкові пільги.

Процедурна справедливість передбачає дотримання наперед установлених процедурних правил, що призводить до визнання справедливості результату тої чи іншої дії [73, с. 57; 75, с. 264]. У межах такого підходу виділяють справедливість: суто процедурну (результат дії є справедливим унаслідок дотримання процедури) [73, с. 57–58; 75, с. 264], абсолютно процедурну (результат дії є справедливим, якщо наявний незалежний критерій, реалізація якого призводить до названого результату) [73, с. 58; 75, с. 264–265], неабсолютно процедурну (результат дії є справедливим, якщо наявний незалежний критерій, однак відсутня належна процедура, яка б напевно призвела до названого результату) [73, с. 58–59; 75, с. 265]. Публічні галузі права потребують фіксації в нормативно-правових актах чітких, прозорих процедур, які ту чи іншу діяльність, що має характер владної, підпорядковували б наперед визначеним вимогам. У контексті податкової правотворчості законодавством такі стандарти передбачені, однак, як доводить практика, їх не завжди дотримуються, що призводить до проблем у процесі правозастосування. Наприклад, порушення принципу стабільності встановлення податкових пільг може спричинити конфлікт між контролюючим органом і платником податків відносно моменту закінчення дії пільги, що зумовлює невизначеність податкових відносин і застосування підвладною стороною у деяких випадках адміністративного або судового порядку вирішення спору.

2. Рівність. Означений принцип розкривається у декількох складниках: а) рівність перед законом (кожен зобов'язаний однаковою мірою дотримуватись вимог закону); б) рівність перед судом (усі мають вільний доступ до суду); в) рівноправність (кожен має рівні права й свободи); г) рівність обов'язків (усі повинні виконувати передбачені законодавством обов'язки) [30, с. 47; 10, с. 17]. Керуючись тематикою дослідження, варто сконцентрувати увагу на останньому з перелічених елементів. Стаття 67



Конституції України закріплює обов'язок, якого має дотримуватись кожен – сплачувати податки і збори, при цьому в порядку і розмірах, встановлених законом [44]. Це означає, що у разі, якщо податок чи збір є встановленим, і певні суб'єкти підпадають під категорію «платник податку», вони рівносильно мають виконувати податковий обов'язок. Поряд із цим, суспільні відносини, у тому числі й податкові, не можуть бути врегульовані абсолютно однаково, з огляду на існування дійсних відмінностей. Наведене зумовлює висновок про те, що фактична рівність має реалізовуватись, виходячи, зокрема, з принципу диференціації правового регулювання [73, с. 84], яка має бути забезпечена й при запровадженні специфіки у виконанні податкового обов'язку певними групами платників, яких вирізняє та чи інша особливість. Отже, розробляючи або вдосконалюючи правовий механізм того чи іншого податку, законодавець повинен урахувати, що в деяких випадках доцільно послуговуватись диференційованою рівністю [73, с. 85], тим самим передбачати податкові преференції, якими є і пільгові режими оподаткування. Водночас, диференційований підхід до правової регламентації поведінки осіб має бути обґрунтованим і заснованим на конкретній підставі. Не може бути закріплена та податкова пільга, що ставила б одних платників у свавільно нерівне становище відносно інших.

3. Свобода. Відомою аксіомою життєдіяльності суб'єктів у правовому суспільстві є те, що дозволено все, окрім того, що заборонено. Такий підхід до регламентації поведінки суб'єктів забезпечує їх свободу, тобто обрання варіантів поведінки серед безлічі тих, що не є забороненими. Але подібна вільність окремої особи не є всеосяжною, бо її поширення завершується там, де починається свобода іншого. Домовившись про створення держави, її населення погодило, що вони обмежують свою свободу в користуванні власними коштами шляхом сплати за їх рахунок сум податків, підтримуючи при цьому сфери життя, які є суспільно важливими. Відповідно, свобода кожного транслювалась у її обмеження, яке отримало назву податковий обов'язок. Виконуючи його, платники мають конкретний варіант поведінки,

що передбачений нормою. Трапляються випадки, коли податкове законодавство наділяє платника можливістю застосувати альтернативний варіант виконання податкового обов'язку, наприклад, використати пільгу. Це є проявом свободи, однак наданої в межах, що дозволена.

4. Гуманізм (людська гідність). Самоусвідомлення людиною себе як цінності (суб'єктивний аспект) та повага її з боку всіх інших осіб (об'єктивний аспект) будуть лише декларативним вираженням принципу гуманізму, якщо при цьому в державі: а) не існуватиме встановлених норм, які створюватимуть механізм захисту достоїнства людини; б) не забезпечуватиметься реальна дія таких норм. І створення механізму, і забезпечення його дії тісно пов'язане із суб'єктами, які відповідну діяльність провадять. Податкова сфера, формуючи фінансову підвалину для роботи державного та локального сегменту, є вагомою цеглиною, яка ладна дати указаній діяльності поштовх. Водночас така царина суспільного життя не має пригнічувати гідність людини, передбачаючи при цьому надто тяжкий податковий тягар. Як зазначив Конституційний Суд України, потреба у збалансованості Державного бюджету України не повинна призводити до порушення гідності людини [172]. Забезпечення гуманізму в податковому регулюванні відбувається через втілення такого принципу, як соціальна справедливість, що у певних випадках обумовлює введення пільг.

Теорією права за сферою дії принципи права розподілені на загальні, міжгалузеві, галузеві, принципи підгалузеві права та інститутів права [30, с. 193; 29, с. 70]. Наразі слід встановити значення загальних принципів права, якими вважаються ті, що поширюють свій вплив на право в цілому, тобто на всі його галузі, підгалузі, інститути [30, с. 193; 29, с. 73]. Ці засади становлять основу регулювання всіх суспільних відносин, які доцільно впорядковувати правом. Такими принципами є: законність, юридична визначеність, розумність, добросовісність, пропорційність (розмірність) [30, с. 193–201; 29, с. 73–76].

Верховенство права, як «ціннісний сплав ідей справедливості, рівності, свободи і гуманізму» [73, с. 148], відданість якому є «загальноприйнятою в усьому світі мірою легітимності уряду» [205, с. 10], є поняттям «надзвичайно нечітким» [205, с. 10], «значною мірою невизначеним» [24, с. 15]. Автори монографії «Принцип верховенства права: проблеми теорії та практики» [167] об'єднали численні погляди учених щодо характеристики такого принципу, виділивши два широкі підходи до його пояснення:

1) інтегральний, представники якого переконані, що досліджувати названий феномен треба шляхом окремого детального аналізу категорій «право» і «верховенство» [167, с. 28]. Слабкою стороною такого підходу є те, що відповіді про природу цих двох категорій, поєднаних у принцип, залежать від праворозуміння дослідника [167, с. 32], отже, у такому разі практично нереально дійти спільності у контексті наведеної проблематики, бо, як слушно зазначає М. І. Козюбра, право є багатогранною конструкцією, тому виокремити її універсальну дефініцію не вбачається можливим [38, с. 12]. Якщо ж не можна сформулювати єдиного визначення одного складника загального поняття, то, логічно, що і загальне поняття буде розкрито неоднозначно.

Конституційний Суд України у рішенні № 15-рп/2004 від 02.11.2004 р. [171] вперше відобразив власне розуміння вказаного конституційного принципу з точки зору інтегрального підходу [167, с. 59]. Так, Суд наголосив, що верховенство права є: а) пануванням права у суспільстві; б) вимогою до держави втілювати його у правотворчій і правозастосовній діяльності; в) не обмежує свою дію лише законодавством, оскільки включає й інші соціальні регулятори; г) відображає ідеологію справедливості [171].

2) поелементний, прибічники якого заперечують ідею формування визначення верховенства права, розкриваючи сенс принципу через його елементи [167, с. 65–66]. Цей підхід також не позбавлений вад, оскільки при ньому самостійне значення наведеного принципу ніби втрачає свій сенс. Більше того, передбачити закритий перелік детермінант верховенства права

практично складно, бо поняття є широким, живим із позиції розвитку суспільних відносин.

Вважаємо, що розглядуваний нині принцип утілює в собі як ідею, так і вимогу. Перший складник пов'язаний із призначенням цього феномену, його природи, меж впливу, тобто відбиває сутнісний аспект. Своєю чергою другий – є інструментальним і направлений на реальну дію вказаної засади. Щоб ідея була втілена в життя вона має бути відображена, мати відповідну форму, сповнену змістом. Ось таке відображення наведеного принципу і відбувається через його елементи. Останні наділяють досліджуваний принцип прикладною складовою, тобто саме через них верховенство права діє. Спори щодо переліку його елементів можуть точитись безкінечно. І це позитивно. Бо дискусія доводить, що правова думка не стоїть на місці й постійно вдосконалюється. Як результат довгого наукового й практичного вивчення з'являються такі складники названого принципу, які поступово набувають характеру нормативно закріплених або визнаних правозастосовною практикою.

Частина 1 ст. 8 Основного Закону проголошує, що в Україні визнається і діє принцип верховенства права [44]. Ця норма закономірно зумовлює визнання й основоположності для правового регулювання елементів, які характеризують указаний невід'ємний для правової держави принцип.

Наведена засада поширюється на діяльність усіх органів влади та їх посадових осіб, зокрема, і на нормотворчість [45, с. 51]. Як констатує С. І. Максимов, узагальнений сенс досліджуваного принципу проявляється в утвердженні й забезпеченні прав людини [61, с. 24]. Крім цього, за слушною думкою вченого, захист прав людини і обмеження владного свавілля є невіддільними та взаємопов'язаними цілями такої конституційної засади [62, с. 124]. М. Крігер наголошує, що антисвавільність – це найзначущіша цінність верховенства права [51, с. 328]. Реальне втілення названої цінності можливе тоді, коли законодавство встановлює чіткі вимоги до діяльності органів влади і їх посадових осіб, а також надає дійсну можливість особам захищати свої права, свободи та інтереси у судах.

Утвердження прав людини означає, що такі права мають бути визнані державою, у тому числі через їх передбачення в законах [45, с. 23], а забезпечення полягає в закріпленні умов для реалізації відповідних прав [45, с. 23]. У контексті тематики цієї роботи варто акцентувати увагу на тому, що утвердження прав людини, здійснюване шляхом творення права, являється діяльністю, поставленою у чіткі законодавчі рамки. Порухення змістовного або ж процедурного аспекту верховенства права, що втілені в елементах останнього, у процесі здійснення відповідних владних функцій, закономірно призводить до визнання факту недотримання нормотворцем вимог аналізованого принципу.

Пряме нормативне визнання верховенства права на території нашої країни в контексті діяльності з творення права проглядається за посередництвом ст. 3 Закону України «Про правотворчу діяльність», який був прийнятий 24.08.2023 р. Із цієї статті випливає, що сам законодавець вважає за доцільне зазначити відкритий перелік елементів верховенства права, оскільки вводить у текст норми словосполучення «включає, але не виключно». Водночас невід’ємними складниками досліджуваного принципу в контексті означеної діяльності, з огляду на аналізовану норму, є: а) законність; б) юридична визначеність; в) запобігання зловживанню повноваженнями; г) рівність перед законом та недискримінація; ґ) доступ до правосуддя [152].

На європейському рівні елементи верховенства права знайшли своє закріплення в Доповіді Венеційської комісії «За демократію через право» від 25–26 березня 2011 року, серед них: 1) законність; 2) юридична визначеність; 3) заборона свавілля; 4) доступ до правосуддя; 5) дотримання прав людини; 6) рівність перед законом і заборона дискримінації [11, с. 177]. Важливість цієї доповіді полягає також у тому, що вказані детермінанти не просто перелічені, а й наведено їх пояснення.

Верховенство права – засадничий конституційний принцип. Його віддзеркалення наявне як у приписах Основного Закону, так і в інших нормативно-правових актах. Принципи податкового законодавства, будучи

підвалинами податкової царини, є похідними від принципу верховенства права. Діяльність нормотворця щодо прийняття й введення в дію податкових норм має відповідати як суто податковим принципам, закріпленим у ПК України, так і розглядуваному зараз фундаментальному принципу.

Підсумовуючи загальні напрацювання про принципи права, слід констатувати, що вивчені вище засади є вихідними і найважливішими. На їх підставі будуються системи принципів галузей, підгалузей, інститутів права. Здійснюючи надалі аналіз принципів податкового права й податкового законодавства варто враховувати, що вони є галузевим відображенням тих основних ідей та вимог, які закладені в принципи права взагалі.

Почати вивчення принципів, які впорядковують податкову сферу суспільного життя, вбачається за доцільне з системи податково-правових принципів, сформованої М. П. Кучерявенко. Названа система включає в себе такі групи принципів: а) оподаткування; б) податкового права; в) податкової системи; г) податку; г) податкового законодавства [53, с. 137–144].

Надалі змістимо науковий інтерес до трьох категорій: принципи оподаткування, принципи податкового права, принципи податкового законодавства. Саме по собі існування різних термінів свідчить про те, що кожен із них має власне значення. Водночас усі вони перебувають у тісному взаємозв'язку.

В. Л. Форсюк, здійснюючи глибокий фаховий аналіз принципів оподаткування, наголошує, що останні «відображають економічні закони та процеси» [213, с. 192; 212, с. 38], а також підкреслює, що фундатором указаних принципів є А. Сміт [212, с. 32]. З огляду на це слід звернутись до праці А. Сміта «Дослідження про природу і причини багатства народів», щоб коротко проглянути, які саме принципи науковою спільнотою визнані як базові в контексті оподаткування. Так, у межах наведеної роботи автор виокремив і пояснив чотири принципи:

а) рівність і справедливість оподаткування, що полягають у встановленні податків залежно від здатності і сил платників стосовно їх сплати

[203, с. 630–631], тобто робиться акцент на пропорційності. Податковий тягар не повинен бути занадто обтяжливим для платника. Податок має бути таким, щоб суб'єкт, який його сплачує, мав реальну спроможність виконати свій податковий обов'язок і не втратити при цьому інтерес до продовження здійснення діяльності, яка приносить певні вигоди. Повернемося до основоположних принципів права – рівності й справедливості. У цьому випадку вони розкриваються через тезу: всі мають сплачувати податки (рівність обов'язків), але при цьому має бути врахований і фактичний аспект можливостей (диференціація правового регулювання);

б) визначеність, яка презюмує, що кожен податок, зокрема, такі його складники: термін сплати, спосіб та сума платежу, має бути чітко та зрозуміло передбаченим [203, с. 631]. Цей принцип заперечує існування ситуацій, коли нормотворець у довільному порядку вирішує питання про оподаткування, які закономірно впливають на платника і його податковий обов'язок. Указане підтверджує, що розглядувана засада впливає з такого складника верховенства права як юридична визначеність;

в) зручність, тобто створення умов, за яких сплата податку відбуватиметься в момент, який є більш доцільним для платника (коли у нього є кошти, що дозволяють виконати податковий обов'язок), та в якомога сприятливіший спосіб [203, с. 631]. Адаптуючи цей принцип до сучасних реалій у контексті способу виконання податкового обов'язку в частині сплати податку, можна навести приклад його прояву на практиці. Так, дійсно зручною для платника є можливість обирати: сплатити податок через поточний рахунок, або ж здійснити цю дію шляхом звернення до каси банку і внесення готівкових коштів. Тобто платник, маючи варіанти реалізації власної правомірної поведінки, сам вирішує, як йому вчинити. Щоб зрозуміти, що наведені альтернативи відображають принцип зручності, достатньо уявити відсутність будь-якого з вказаних варіантів для сплати податку. Наприклад, не існування можливості сплатити податки через поточний рахунок і, як

наслідок, необхідність кожного разу відвідувати приміщення банку з цією метою, явно ускладнило б правове становище платника;

г) економічність оподаткування, сутність якої зводиться до того, що податок має бути запроваджений таким чином, щоб витрати на його адміністрування не перевищували загального обсягу надходжень. Податок, уведений з порушенням такого принципу ладен призвести до різних негативних наслідків: покладання на платників додаткового тягара, ускладнення здійснення певної діяльності, розширення простору для ухилення від сплати податків тощо [203, с. 631–632].

Віддзеркалюючи економічну природу податку, наведені принципи є невід’ємними елементами у складі принципів податкового права. Під останніми маються на увазі керівні ідеї, засади, вимоги, стандарти, на підставі яких відбувається побудова системи податкового права в цілому та окремих її складових, і які отримують формальне закріплення в межах податкового законодавства [77, с. 38; 53, с. 138].

Систему принципів податкового законодавства Р. Г. Браславський розглядає у вузькому й широкому значеннях [3, с. 157]. Вузький підхід до розуміння вказаної категорії пояснюється шляхом апелювання до ст. 4 ПК України [81; 3, с. 157], що встановлює перелік засад, на підставі яких мають закріплюватись податкові норми та упорядковуватись податкові відносини. Широкий підхід включає в себе як ті принципи, що прямо визначені в ст. 4 ПК України (з п. 4.1 по п. 4.5), так і ті, що випливають із системного тлумачення положень податкового законодавства, тобто передбачені за межами наведеної статті [3, с. 157].

Неодноразово у працях про принципи податкового права фахівці відмічали, що в межах ст. 4 ПК України передбачені так звані поіменовані принципи, тобто такі, що чітко названі в п. 4.1 ст. 4 розглядуваного нормативно-правового акта, та непоіменовані, зміст яких відображений в п. 4.2 – п. 4.5 досліджуваної статті [77, с. 43–44; 47, с. 23–24; 212, с. 63–64; 3, с. 157]. При цьому, не дивлячись на те, чи є конкретний принцип



поіменованим або ж ні, кожен із них є однаковою мірою важливим і суттєвим у контексті регулювання податкової сфери, саме тому усі вони й об'єднані у межах одної статті Загальної частини ПК України за назвою «Основні засади податкового законодавства України».

Указаний масив законодавчо визначених принципів наукою податкового права розподілений на дві категорії: ті, що мають установчий характер, та ті, що мають регулятивний характер [77, с. 43; 3, с. 157–158]. Перші направлені на закріплення системоутворюючих вимог до нормотворчості. Такими принципами є: соціальна справедливість, нейтральність оподаткування, фінансова достатність, рівномірність та зручність сплати, економічність оподаткування, єдність підходів до встановлення податків та зборів, стабільність [77, с. 43; 3, с. 157–158]. Другі спрямовані на визначення базисних правил правозастосування, серед них: невідворотність настання юридичної відповідальності, загальність оподаткування, презумпція правомірності рішень платника податку, рівність платників [77, с. 43; 3, с. 157–158].

Отже, принципи податкового законодавства – основні, базисні, вихідні положення, спрямовані на впорядкування відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів, які передбачають вимоги найвищої міри імперативності до нормотворчої та правозастосовної діяльності суб'єктів, і являються зовнішнім вираженням принципів податкового права.

Принципи встановлення податкових пільг, будучи предметно направлені на: а) конкретний об'єкт – податкові пільги; б) чітку діяльність – установлення останніх, є похідними від принципів податкового права. Такі принципи мають установчий характер, оскільки розповсюджують свій вплив на тих суб'єктів, що уповноважені відповідні податкові преференції вводити, змінювати або ж скасовувати. До кола осіб, що можуть відповідну діяльність провадити, як випливає з ПК України, зокрема його п. 4.4 ст. 4, належать: Верховна Рада України, Верховна Рада Автономної Республіки Крим, сільські, селищні, міські ради [81]. Здійснюючи наведену діяльність, суб'єкти повинні

належним чином нормативно виражати змістовне значення пільг, дотримуючись при їх творенні закріпленої процедури. Варто підкреслити, що названі установчі принципи передбачені не тільки в межах окремих норм ст. 4 ПК України, а й в інших положеннях податкового законодавства. Деякі принципи встановлення податкових пільг випливають із загальних принципів права, розкриваючи їх галузево обумовлене значення. Наведені ознаки досліджуваної юридичної конструкції дозволяють сформулювати її визначення.

Так, принципи встановлення податкових пільг є змістовними і процедурними вимогами установчого характеру, спрямованими на впорядкування діяльності суб'єктів, уповноважених зазначені податкові преференції вводити, змінювати або ж скасовувати, систему яких складають відповідні загальні принципи права, що розкриваються через їх галузево орієнтований контекст, а також окремі принципи податкового права.

Систему таких принципів становлять:

а) загальні принципи права, сутність яких розкривається з огляду на специфіку сфери їх дії – діяльності з установа податкових пільг. Серед них: законність, юридична визначеність (її змістовний і процедурний аспекти), розумність, пропорційність;

б) принципи податкового права: фіскальна достатність, рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, соціальна справедливість, економічність оподаткування, нейтральність оподаткування, стабільність (як процедурний аспект вияву принципу юридичної визначеності).

Надалі детально зупинимось на дослідженні кожного з указаних принципів.

1. Законність. Сутність цього принципу полягає в тому, що органи влади, провадячи свою діяльність, мають неухильно дотримуватись вимог Конституції України та законів. Саме такі нормативно-правові акти передбачають правила, на яких вибудовується та чи інша діяльність, що має

владний характер. Суб'єкт, наділений повноваженнями діяти від імені держави чи територіальної громади, не має безмежного впливу.

Вияв цього принципу в національному законодавстві вбачається в низці положень Основного Закону, де закріплено, що органи влади, у тому числі й законодавчої, здійснюють свої повноваження у встановлених Конституцією межах і відповідно до законів України (ч. 2 ст. 6) [44]. Крім того, органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України (ч. 2 ст. 19) [44]. Стаття 75 аналізованого зараз нормативно-правового акта закріплює, що єдиним органом законодавчої влади в Україні є Верховна Рада України [44]. Отже, і цей орган має провадити діяльність відповідно до Основного Закону та інших чинних законів.

Принцип законності, закріплений в ч. 2 ст. 19 Конституції України, можна розділити на три складові. Так, органи влади, їх посадові особи мають діяти: 1) на підставі; 2) в межах; 3) у спосіб, що передбачені Основним Законом і законами України. «На підставі» означає, що вказаними нормативними актами передбачається підґрунтя діяльності суб'єктів, тобто певне повноваження має бути першочергово закріплене. «В межах» полягає в тому, що повноваження, будучи закріпленим, має рамки, визначені актами нормативного характеру. «У спосіб» апелює до того, що повноваження, будучи закріпленим і передбачаючи рамки, повинно бути реалізоване так, як це дозволено нормою. Саме ці три складники відбивають сутність спеціально-дозвільного типу правого регулювання, який застосовується до впорядкування публічної діяльності [30, с. 145].

В аспекті наведеного слід звернутись до Рішення Конституційного Суду України від 28.02.2018 р. № 2-р/2018, в якому Суд, аналізуючи ч. 2 ст. 6, ч. 2 ст. 19 та ст. 85 Основного Закону, зазначив, що Верховна Рада України повинна здійснювати свою діяльність на підставі, в межах і у спосіб, що передбачені Конституцією України [180]. Виникає питання: чому Суд,

наводячи нормативний базис діяльності Верховної Ради України, із ч. 2 ст. 6 та ч. 2 ст. 19 Основного Закону «видалив» закони України, яких має дотримуватись парламент при здійсненні своєї діяльності? Ні ч. 2 ст. 6, ні ч. 2 ст. 19 досліджуваного нормативно-правового акта не містять згадку про те, що Верховна Рада України у своїй діяльності не має дотримуватись законів.

Варто відмітити, що в Рішенні Конституційного Суду України від 01.04.2008 р. № 4-рп/2008 зазначений орган підкреслив, що неухильне дотримання, зокрема й законодавчою гілкою влади, Конституції та законів України забезпечує реалізацію принципу поділу влади, є запорукою єдності трьох гілок влади, передумовою стабільності, громадського миру і злагоди [170]. Саме така позиція вбачається найбільш повною і послідовною.

З наведеного можна зробити висновок: якщо Верховна Рада України у певному законі визначає принципи врегулювання частини суспільних відносин, упорядкованих цим законом, і ці принципи є вимогами для діяльності законодавчого органу, то останній зобов'язаний беззастережно їх виконувати. З огляду на те, що тільки парламент приймає закони, указане дає йому можливість внести зміни у зміст відповідних засад того чи іншого законодавства, що впливатиме на трансформацію їх значення. Водночас, поки норма закону, а тим більш норма-принцип, закріплена законом, є чинною, то відсутні у парламенту підстави для її недодержання.

Нині і практика Верховного Суду щодо вирішення податкових спорів доводить, що принцип законності у діяльності парламенту тлумачиться доволі звужено. Наведений стан призводить до неправильних висновків відносно природи певних принципів податкового законодавства. Так, непоодинокими є судові рішення, в яких Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду робить такі висновки: а) парламент на власний розсуд визначає зміст законів, що приймає; б) законодавчі повноваження можуть бути обмежені нормами Основного Закону й міжнародними зобов'язаннями України; в) норми попереднього закону не можуть обмежувати Верховну Раду України змінювати правове регулювання [83; 84; 85; 86; 87]. Тобто Верховний Суд не

вважає, що прийняті парламентом закони є обов'язковими до їх виконання з боку самого ж законодавчого органу, і виступають обмеженнями у здійсненні ним своєї діяльності. Такий висновок, як мінімум, є дискусійним.

По-перше, відсутнє у текстах наведених судових рішень належне обґрунтування відносно того, чому чинні закони України, про які йдеться в ч. 2 ст. 6 і ч. 2 ст. 19 Конституції України, не виступають обмеженнями у діяльності парламенту. Чинні закони – частина національного законодавства. Якщо ж закон новий приймається всупереч закону чинному, то цей новий закон має також певну суперечність усунути, забезпечивши тим самим сталий перехід від старого регулювання до оновленого. У разі, коли новий закон своїм змістом створює деяку суперечність, то такий стан справ порушує системність і загальну якість законодавства.

По-друге, Верховна Рада України, будучи єдиним законодавчим органом, у законах виражає волю народу, який обрав склад цього органу на певний період. Громадяни закономірно очікують, що правове регулювання, здійснюване парламентом, буде поступовим і передбачуваним. Відповідно до таких легальних очікувань, які формуються на підставі чинних норм, особи планують власну діяльність, підпорядковують поведінку під визначені правила. Тому провадження Верховною Радою України своєї діяльності має тим паче відбуватись на безумовному постулаті, що апелює до дотримання Конституції і законів України. Правова держава починається з парламенту, який наділений можливістю перекладати право з мови ідей на мову тексту. Тому саме парламент своїм прикладом повинен транслювати народу, який його обрав, як діє принцип законності, а не доводити те, що вимогами закону можна нехтувати. З огляду на це дивним для правової держави є висновок, що вбачається з низки наведених вище судових рішень, прийнятих Касаційним адміністративним судом у складі Верховного Суду, про те, що законодавчий орган може не дотримуватись принципу законності у частині додержання саме законів, провадячи законодавчу діяльність.

ПК України – основний акт, який регулює податкову сферу і в ст. 4 визначає норми-принципи, які є фундаментом податкового законодавства. Звичайно, парламент, приймаючи нові закони, може відмовитись від уже не актуальних, на його думку, положень, або ж звузити їх дію до тої міри, яку вважатиме за потрібне передбачити. Але ж це має відбуватись з суворим дотриманням основоположних для правотворення вимог.

Відносно встановлення податкових пільг принцип законності означає, що уповноважені на таку діяльність суб'єкти діятимуть на підставі, в межах і у спосіб, передбачені як Конституцією, так і законами України. Отже, якщо ПК України закріплює, до прикладу, принцип стабільності у контексті поширення його дії на процедуру скасування податкових пільг, то не дотримання такої процедури свідчатиме про порушення зазначеного принципу. З цього вбачається, що усі суб'єкти, наділені повноваженням встановлювати, змінювати або ж скасовувати пільги, мають дотримуватись у процесі здійснення вказаної діяльності норм-принципів, передбачених і в Конституції України, і в ПК України [187, с. 342].

2. Юридична визначеність. Як вже було зазначено, елементи принципу верховенства права закріплені в Доповіді Європейської комісії «За демократію через право» від 25–26 березня 2011 року. Одним із таких елементів визнано юридичну визначеність, зміст якої є доволі глибоким і розкривається зокрема, але не виключно, у таких постулатах: 1) текст закону має бути легко доступним і чітким (п. 44); 2) держава повинна дотримуватись законів, які запровадила (п. 44); 3) держава має застосовувати закони у передбачуваний спосіб та з логічною послідовністю (п. 44); 4) держава зобов'язана забезпечити дію принципу законних очікувань (п. 48) тощо [11, с. 178–179]. Юридична визначеність передбачена в якості складника принципу верховенства права й Законом України «Про правотворчу діяльність» [152]. Варто відмітити, що Конституційний Суд України задовго до 24.08.2023 р., тобто до дати прийняття зазначеного Закону, акцентував увагу на тому, що юридична визначеність є елементом верховенства права [174; 178].

Аналіз окремих рішень Суду конституційної юрисдикції дозволяє зрозуміти, якими характеристиками цей орган наділяє розглядуваний зараз принцип. Тож наведемо декілька аспектів із відповідних судових рішень.

1. Невизначеність, неясність і двозначність правової норми призводить до різного її застосування, необмеженості трактування, правозастосовної сваволі [177]. 2. Обмеження основних прав і свобод людини та громадянина є допустимим, однак за умови, якщо а) забезпечується передбачуваність дії правової норми, що надає суб'єкту можливість б) вирізняти, яка правова поведінка є правомірною, а яка протиправною, що викликає в) усвідомлення й розуміння наслідків реалізованого ним варіанта поведінки [181]. 3. Визначеність потребує чіткості, зрозумілості, однозначності норм права, передбачуваності (прогнозованості) та стабільності останніх [175]. 4. Особи, які перебувають під нормативним впливом держави, розраховують на стабільність й усталеність правового регулювання. Часті й непередбачувані зміни заважають їм ефективно втілювати свої права й свободи у життя. Водночас очікування осіб не можуть впливати на можливість внесення уповноваженими суб'єктами змін до нормативно-правових актів. Приймаючи зміни, що вводитимуться з плином часу, має бути забезпечений перехідний період, щоб учасники відносин, на яких норми поширюватимуться, мали можливість адаптуватись до оновлених обставин [176].

Указане підтверджує, що принцип юридичної визначеності має широкий зміст. Це викликає необхідність у формуванні системного підходу до розкриття аналізованої категорії. Такий всеохоплюючий підхід сформував С. П. Погребняк, запропонувавши основні критерії, які розкривають сутність юридичної визначеності, серед них вимоги: а) до норм права (змістовні та процедурні) і б) до їх застосування [73, с. 181]. З огляду на розгляд питання, дотичного саме до творення норм права, зупинимось у контексті досліджуваного принципу на вимогах до норм права.

У рамках змістовних вимог, що пояснюють суть явища, правник виокремив: а) доступність (зрозумілість) тексту нормативного акта для

кожного, хто має його застосовувати [73, с. 182–184]; б) несуперечливість нормативних актів [73, с. 184–185]; в) забезпечення повного регулювання суспільних відносин, зводячи до мінімуму при цьому існування прогалін [73, с. 185]; г) не наділення за посередництвом норм права органів влади широким спектром дискреційних повноважень [73, с. 185–187].

Процедурними вимогами фахівець назвав: обов'язковість оприлюднення актів [73, с. 187]; заборона зворотної дії актів [73, с. 187–188]; розумна стабільність права (правові приписи мають бути незмінними протягом певного періоду) [73, с. 188]; послідовна правотворчість [73, с. 188]; надання достатнього часу для змін, що вводяться на підставі нового закону [73, с. 188–189].

Усі з названих вимог до розробки норм права перебувають у системному взаємозв'язку й детермінують загальне значення принципу юридичної визначеності.

На важливості забезпечення дії цього принципу в сфері оподаткування наголошував свого часу А. Сміт, зазначаючи: «... значний ступіть нерівномірності ... є набагато меншим злом, ніж навіть дуже мала міра невизначеності» [203, с. 631].

Розглядуваний принцип щодо встановлення податкових пільг доцільно розділити на два складники: змістовний і процедурний. Своєю чергою останній є безпосередньо передбаченим у ст. 4 ПК України, тож на ньому зупинимось пізніше. Наразі на прикладі дослідимо перший з наведених складників, акцентуючи увагу на його практичній значимості у контексті закріплення в законодавстві податкових пільг.

Конституція України та Закон України «Про Рахункову палату» визначають, що Рахункова палата провадить контроль за надходженням доходів до Державного бюджету України та подальшим використанням акумульованих бюджетних коштів [44; 153]. Щодо податкових пільг Рахункова палата уповноважена аналізувати: а) ефективність використання введених для суб'єктів господарювання відповідних податкових преференцій;



б) доцільність існування тих чи інших податкових пільг; в) вплив пільгових режимів оподаткування на загальний стан надходжень до Державного бюджету України [153].

Цей орган реалізує свою діяльність через здійснення відповідних контрольних заходів, одним із яких є аудит ефективності. Так, регулятор двічі провів зазначений захід контролю, пов'язаний із податковою пільгою з ПДВ, передбаченою пп. 197.1.5 п. 197.1 ст. 197 ПК України, у результаті чого прийняв Звіт від 19.03.2019 р. № 6-5 (далі – Звіт 2019 р.) [32] та Звіт від 28.02.2023 № 4-1 (далі – Звіт 2023 р.) [31].

Наведеною вище нормою закріплена пільга у сфері охорони здоров'я, яка сформульована станом на зараз таким чином: операції з постачання послуг у сфері охорони здоров'я звільняються від оподаткування, якщо здійснюються: а) закладами охорони здоров'я, які мають відповідну ліцензію; б) реабілітаційними установами для осіб з інвалідністю та дітей з інвалідністю, які мають відповідну ліцензію, окрім випадків надання названими суб'єктами послуг, що виключно визначені в пп. 197.1.5 п. 197.1 ст. 197 ПК України [81]. Отже, якщо суб'єкт господарювання є або закладом охорони здоров'я або реабілітаційною установою і надає послугу у сфері охорони здоров'я, що не входить до переліку тих, які не включаються до так званих пільгових послуг, то такий суб'єкт застосовує наведену пільгу.

На перший погляд норма, яка встановлює цю пільгу, сформульована зрозуміло і чітко, тобто визначає всі характеристики, що детермінують наведену преференцію. Однак, є декілька «але», які впливають на можливість використання вказаної пільги та інколи призводять навіть до не надходження коштів через безпідставну реалізацію права на пільгу. Рахункова палата в обох своїх звітах підкреслила, що ФОП не входять до кола суб'єктів, управомочених застосовувати досліджувану пільгу. У Звіті 2019 р. відмічено, що протягом 2016-2017 років і 9-ти місяців 2018 року три ФОП скористались указаною пільгою [32, с. 30–31, 60]. Через це до Державного бюджету України не надійшло сум, які мали бути сплачені в якості ПДВ, у розмірі 4 511 924,00

грн [32, с. 60]. У Звіті 2023 р. Рахункова палата повернулася до цієї проблеми, акцентувавши увагу на тому, зокрема, як вирішилось питання відносно застосування пільги одним із трьох ФОП, які згадані у Звіті 2019 р. [31, с. 11]. Так, після цього Звіту контролюючим органом було проведено документальну позапланову невиїзну перевірку суб'єкта господарювання щодо дотримання ним податкового законодавства в аспекті повноти декларування податкових зобов'язань з ПДВ по операціям, які відповідно до пп. 197.1.5 п. 197.1 ст. 197 ПК України є звільненими від оподаткування за відповідний період. У результаті перевірок були прийняті два податкові повідомлення-рішення (далі – ППР), оскарження яких і стало предметом судової справи, розглядуваної згодом. Перше ППР стосувалось донарахування з ПДВ в сумі 104 584,00 грн за основним платежем та 26 146,00 грн за штрафними санкціями, друге – застосування штрафу у сумі 18 081,00 грн за не складання податкових накладних [182]. Дослідимо більш детально судові рішення у справі № 400/3856/19, у ході чого з'ясуємо, чому змістовний складник принципу юридичної визначеності є вкрай важливим для сфери оподаткування.

Миколаївський окружний адміністративний суд своїм рішенням від 27.12.2019 р. позов ФОП задовольнив, визнав протиправними та скасував обидва ППР. Щодо розкриття суб'єктного складу, тобто осіб, які мають право використовувати досліджувану податкову пільгу, Суд зазначив таке. Стаття 16 Закону України «Основи законодавства України про охорону здоров'я» передбачає, що заклади охорони здоров'я можуть створюватись та функціонувати у тому числі й як приватні суб'єкти. Останні не обмежені у виборі організаційно-правової форми. З огляду на це, медичне обслуговування може здійснюватись і ФОП. Так як позивач провадить підприємницьку діяльність за КВЕД 86.21-загальна медична практика й отримав відповідну ліцензію, він має право на застосування пільги, закріпленої в пп. 197.1.5 п. 197.1 ст. 197 ПК України [182]. Позицію Суду доцільно доповнити посиленням на Наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 28.05.2004 р. № 97, яким затверджений

Державний класифікатор України «Класифікація організаційно-правових форм господарювання ДК 002:2004». Однією з «інших організаційно-правових форм» указаним Класифікатором визнана форма «підприємець-фізична особа» [125].

П'ятий апеляційний адміністративний суд постановою від 28.04.2020 р. апеляційну скаргу контролюючого органу залишив без задоволення, а рішення Миколаївського окружного адміністративного суду від 27.12.2019 р. без змін [99]. На цьому і було поставлено крапку в розглядуваній справі, оскільки Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду відмовив у відкритті провадження за касаційною скаргою контролюючого органу, відповідно, касаційного розгляду справи не відбувалось [207].

Варто відмітити, що практиці відомий й інший підхід щодо вирішення подібних спорів із тим обґрунтуванням, що все ж суб'єкт господарювання, який надає послуги у сфері охорони здоров'я, в організаційно-правовій формі ФОП, не має права на застосування досліджуваної пільги [183].

Таким чином, нині існує судова практика, яка доводить, що ФОП також може скористатись пільгою, визначеною в пп. 197.1.5 п. 197.1 ст. 197 ПК України. Водночас, як неодноразово наголошувала Рахункова палата, ФОП не є суб'єктом застосування цієї преференції. Якщо органи влади не мають спільності в тому, хто ж є суб'єктом, що має можливість пільгу використати, то виникає питання: чи відповідає норма, яка закріплює таку пільгу, принципу юридичної визначеності, а саме – її змістовному складнику? Згадане вище підтверджує, що зі змістовної сторони пільга є невизначеною. Це призводить до так званого розмивання суб'єктного складу вказаної пільги і, що найголовніше, до втрат Державного бюджету України через несплату деякими ФОП ПДВ за операціями, які для них не є звільненими від оподаткування.

Чи вирішена ця проблема зараз? Ні. Оскільки у Звіті 2023 р. Рахункова палата відмітила, що виявила двадцять один випадок декларування ФОП такої пільги за період 2020–2021 роки та I півріччя 2022 року [31, с. 41–42].

Чи єдина ця проблема у контексті досліджуваної пільги? Також ні. Окрім наведеного з точки зору юридичної визначеності пп. 197.1.5 п. 197.1 ст. 197 ПК України досі містить дискусійні аспекти: 1) іншим суб'єктом, що може використовувати цю пільгу, є реабілітаційна установа, яка надає послуги особам з інвалідністю та дітям з інвалідністю. Законом України «Про реабілітацію у сфері охорони здоров'я» встановлено, що у тексті Закону України «Про реабілітацію осіб з інвалідністю в Україні» словосполучення «реабілітаційна установа» замінене на «реабілітаційний заклад» [154]. Це положення введено в дію ще 30.06.2021 р., проте станом на зараз ПК України оперує поняттям, яке спеціальним Законом вже трансформоване, а саме – «реабілітаційна установа»; 2) у ПК України відсутнє визначення поняття, яке є надважливим для вказаної пільги, а саме «послуги з охорони здоров'я» [31, с. 13]. Поряд із цим Закон України «Основи законодавства України про охорону здоров'я» закріплює такі терміни: «послуга з медичного обслуговування населення (медична послуга)», «реабілітаційна послуга» [71]; 3) однією з послуг, які не надають права на застосування пільги, є медичне обслуговування, здійснюване для громадян і за їх бажанням, у медичних закладах із поліпшеним сервісним обслуговуванням. Однак жодним нормативно-правовим актом не розкрито, які саме заклади входять у категорію тих, що забезпечують поліпшене сервісне обслуговування [31, с. 14].

На предмет утілення в нормах податкового законодавства змістовного складника юридичної визначеності відносно податкових пільг було проаналізоване лише одне положення ПК України. Протягом цього виявлено ряд проблем, що не дозволяють пп. 197.1.5 п. 197.1 ст. 197 ПК України назвати таким, який відображає досліджуваний контекст юридичної визначеності. Зазначена норма містить елементи, що потребують нагального уточнення. Зокрема, керуючись тим, що і юридичні особи, і ФОП провадять однакову діяльність – з медичної практики, ці суб'єкти на рівних умовах повинні й застосовувати пільгу. Тому вбачається за доцільне пп. 197.1.5 п. 197.1 ст. 197 ПК України доповнити ще одним суб'єктом, уповноваженим пільгу

використовувати – ФОП. Окрім цього, положення, яке передбачає пільгу, має бути приведено у відповідність до інших нормативно-правових актів, які надають визначення поняттям, яким оперує певна норма ПК України (замість «реабілітаційна установа» слід зазначити «реабілітаційний заклад»). Якщо ж ПК України послуговується термінами, які не визначені Законом України «Основи законодавства України про охорону здоров'я» або іншими галузевими нормативно-правовими актами (мова йде про «послуги з охорони здоров'я» та «медичні заклади із поліпшеним сервісним обслуговуванням»), то саме ПК України, який пільгу закріплює, має розкривати і сутність застосовуваних для означення сенсу пільги понять.

3. Розумність. Хоч принцип розумності рідко розглядається під кутом правотворчості, проте деякі дослідники все ж приділяють йому увагу в окресленому контексті [6, с. 169]. Розумність у межах досліджуваного її прояву пояснюється загальною необхідністю дотримуватись у процесі творення права базової настанови – діяти відповідно до здорового глузду, тобто регулювати відносини так, щоб не допустити існування явно абсурдних норм [30, с. 197–198], таких, що є недоречними, необґрунтованими, нерозсудливими. Податкове законодавство прямо не закріплює названого принципу. Однак слід ствердити, що розумність є невід'ємною характеристикою, втіленою у зміст правового регулювання в цілому, тому вона має бути забезпечена в тому числі й в сфері оподаткування.

З огляду на сказане доцільно звернутись до думки С. В. Шевчука, який зазначив, що розумність позитивного права є основною ідеєю природного права [219, с. 52], а правова система України має будуватись відповідно до цього принципу [219, с. 56]. Убачається за потрібне наведений погляд дещо доповнити міркуваннями у прив'язці до сфери правотворення. Остання є елементом правової системи [30, с. 515], отже, і на неї має розповсюджуватись дія вказаного принципу. Не можна при наведенні такої тези упускати той факт, що створення норми є процесом текстуального вираження правової ідеї, втілити яку вона й покликана. Норма за своєю суттю є загальною, при її

формуванні складно наперед визначити всю сукупність варіантів юридичних ситуацій, які практично можуть підпасти під її вплив. Тож вимога розумності у рамках розглядуваного напрямку владної діяльності має виражатись через раціональність існування норми в правовому полі в тому виді, в якому її формує розробник. Порушення досліджуваного принципу вбачається не тільки в тому випадку, коли приймається норма, що не є обґрунтованою, а й тоді, коли, з огляду на доцільність і необхідність існування норми, нормотворець нею не заповнює правовий вакуум, ігноруючи суспільний (об'єктивний) запит на її прийняття.

Перейдемо до практичної площини дії цього принципу в межах установлення податкових пільг, зосередившись на волонтерській діяльності.

В абз. 2 пп. «а» пп. 170.7.8 п. 170.7 ст. 170 ПК України передбачено, що благодійна допомога у будь-якій сумі (вартості), яка надається відповідно до пп. 165.1.54 п. 165.1 ст. 165 цього ж Кодексу, не оподатковуються, якщо така допомога надана:

- 1) чітко визначеним платникам податку, зокрема, і волонтерам;
- 2) для закупівлі товарів, робіт або послуг;
- 3) якщо останні прямо передбачені в абз. 2 пп. «а» пп. 170.7.8 п. 170.7 ст. 170 ПК України або визначені в переліку, розробленому Кабінетом Міністрів України [81].

Напевно протягом повномасштабного вторгнення кожен українець натрапив на новину, в якій зазначено, що деяка фізична особа збирає кошти для потреб Збройних Сил України. Щодо оподаткування донатів, які зараховуються на рахунок волонтерів, механізм дії досліджуваної пільги такий: волонтер реєструється в спеціальному реєстрі шляхом подання заяви до контролюючого органу, вказуючи при цьому реквізити усіх рахунків, що ним використовуються для благодійної діяльності [102]; на ці рахунки від інших суб'єктів надходять суми коштів; зібрані грошові ресурси витрачаються, зокрема, на придбання товарів, робіт і послуг, що передбачені в абз. 2 пп. «а» пп. 170.7.8 п. 170.7 ст. 170 ПК України чи внесені до відповідного переліку;

витрати документально фіксуються; у декларацію про майновий стан і доходи волонтер вносить відомості про суми, які були акумульовані ним на спеціальних рахунках протягом звітного періоду, як такі, що не включаються до розрахунку оподаткованого доходу.

І в контексті дії цієї пільги все було б прозоро й зрозуміло, якби держава вчасно відреагувала на практичну проблемну ситуацію, що склалась. Мова йде безпосередньо про згаданий вище перелік, який затверджується Кабінетом Міністрів України. З початку правового режиму воєнного стану і до 03.06.2023 р. діяв перелік, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 24.02.2016 р. № 112. На момент введення воєнного стану цей список товарів, робіт і послуг виявився не актуальним, оскільки там були відсутні ті позиції, що в умовах сучасної війни є вкрай затребуваними з безпекової точки зору. Держава у особі вищого органу у системі органів виконавчої влади, діючи, точніше допускаючи необґрунтовану бездіяльність, до 02.06.2023 р. не реагувала на заклики волонтерів указаний перелік доповнити категоріями, що дійсно потрібні (зокрема, дрони, їх складові частини). Тільки 02.06.2023 р. Уряд почув волонтерську спільноту й все таки перелік доповнив, прийнявши відповідний нормативно-правовий акт, який набрав чинності 03.06.2023 р. [128; 115].

Чи є наведена ситуація такою, що з 24.02.2022 р. й до 02.06.2023 р. відповідає принципу розумності? Очевидно, ні, оскільки протягом терміну, що перевищив один рік, регулятор допускав безглузду проблему – попит на дрони масовий, збори на них повсюдні, але сам товар знаходиться за межами відповідного переліку, таким чином, його придбання тягне за собою оподаткування сум, які були зібрані волонтером на спеціальному рахунку і витрачені з нього ж, на загальних умовах: 18 % податку на доходи фізичних осіб та 1,5 % військового збору. Регулятор свою помилку виправив, зазначивши, що Постанова від 02.06.2023 р. № 550, якою розширено перелік, застосовується з 24.02.2022 р. Але це не відмінняє того факту, що протягом довгого періоду часу практичний і нормативний аспекти не були узгоджені.

Керуючись наведеним, слід резюмувати таке. Розумність є принципом, на підставі якого здійснюється нормотворча діяльність, у тому числі й щодо встановлення, зміни чи скасування податкових пільг. Указана засада, не будучи прямо закріпленою у ст. 4 ПК України, є невід'ємною в контексті творення податкових пільг, оскільки випливає з загальних вимог до розробки норм права. Її зміст відображається шляхом своєчасного прийняття обґрунтованих і доречних податкових норм [190, с. 227].

4. Пропорційність. Традиційно для розкриття сутності цього принципу вчені апелюють до так званого тесту на пропорційність, призначення якого полягає у визначенні, чи є засіб, який регулює суспільні відносини, таким, що відповідає меті його застосування, та чи дотримано при цьому баланс між публічним і приватним інтересами. Названий тест складається з двох етапів. На першому встановлюється, що певне владне веління обмежує саме право особи, тобто досліджується природа права, яке підлягає обмеженню за посередництвом юридичного засобу. Своєю чергою на другому етапі виокремлюється, що подібний засіб прийнятий з відповідною метою, яка має бути: а) легітимною, такою, що є по суті правовою, не свавільною, передбаченою і визначеною, б) пропорційною. Остання розкривається через її відповідність критеріям, якими є: 1) доречність (або ж придатність); 2) необхідність; 3) балансування (або ж пропорційність у вузькому сенсі) [74, с. 295–296; 76, с. 7; 28, с. 74].

Отже, сутність принципу пропорційності полягає у співвідношенні між засобом правового регулювання, який викликає обмеження конкретного права, та метою, задля якої наведений засіб закріплюється в нормативно-правових актах, що здійснюється шляхом застосування певних критеріїв.

Досліджуваний принцип, який забезпечує осіб від надмірного втручання держави у їх права, застосовується як у правотворенні, так і в правозастосуванні [225, с. 1248; 28, с. 38]. Послуговуючись тематикою роботи, зупинимось на розгляді зазначеного принципу в частині творення норм права.



Як указано вище, розпочинається тест на пропорційність із встановлення, яке само право підлягає обмеженню.

У правовій державі регулювання провадиться з чітким дотриманням найвищого за юридичною силою акта, який закріплює вихідні постулати для впорядкування всіх сфер суспільного життя. Таким актом в Україні є Конституція. Вона закріплює каталог найважливіших прав особи і вимоги до діяльності органів влади, яка впливає на забезпечення стану реалізації цих прав. Поряд із правами Основний Закон передбачає й ряд основоположних обов'язків осіб, виконання яких є необхідним для утвердження нормального стану життєдіяльності соціуму, об'єднаного у межах єдиної держави.

Основоположним правом осіб є право володіти, користуватись і розпоряджатись своєю власністю (ст. 41 Конституції України), а невід'ємним обов'язком являється сплата податків і зборів у порядку і розмірах, що передбачені законом (ст. 67 Конституції України) [44]. Податки і збори є вагомою складовою надходжень Державного бюджету України та місцевих бюджетів, отже, здійснення функцій держави і територіальних громад забезпечується переважною мірою за рахунок таких загальнообов'язкових платежів. Установлюючи податки, держава в особі парламенту визначає, які відрахування на користь певного бюджету і в яких розмірах є правомірними. Отже, держава на рівні закону закріплює обмеження права власності суб'єктів, що полягають у потребі фінансово підтримувати державу і територіальні громади через сплату податкових платежів.

Стаття 1 Протоколу 1 до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод передбачає, що кожен має право мирно володіти своїм майном. Водночас із цієї ж статті вбачається, що вказане право не може обмежувати державу вводити закони, спрямовані на сплату податків [43]. Наведене зумовлює висновок: установлення податків із подальшою їх сплатою платниками є легітимним обмеженням права власності останніх.

Будучи введеним із легітимною метою, деяке обмеження не завжди може бути пропорційним. Саме тому після визначення двох аспектів: а) яке

саме право обмежене; б) чи обмежене воно з легітимною метою, й постає ключове питання: чи є це обмеження пропорційним? Надалі варто детально проаналізувати критерії пропорційності.

А. Доречність (або ж придатність), що розкривається так: засіб, який був застосований державою і спричинив обмеження прав осіб, має підходити для мети його впровадження [74, с. 295]. Правове обмеження по своїй суті покликане вирішувати якусь важливу суспільну проблему, таким чином воно не може бути свавільним. Тому між обмеженням і його метою має існувати логічний взаємозв'язок.

Для виявлення суті досліджуваного критерію пропорційності спершу розглянемо недвозначний приклад. Як впливає зі ст. 3 Конституції України, держава зобов'язана забезпечити безпеку людей, які проживають у її межах, адже це є одним із її головних обов'язків [44]. Серед ряду способів виконання останнього слід виокремити існування й дію норм кримінального й кримінального процесуального права, які гарантують, що кожен, хто створюватиме небезпеку для людей, зокрема, для їх життя і здоров'я, буде покараний. Поряд із цим покарання, маючи на меті обмеження прав і свобод винного, як нормативна конструкція передбачається для блага всіх, хто перебуває під захистом цієї держави. Уявімо, якби Кримінальний кодекс України у ст. 51 чинної його редакції виокремлював поряд із іншими видами покарань таке: смертна кара. Чи відповідав би цей вид покарання критерію доречності? Відповідь на це питання розкривається через мету покарання, якою є не тільки кара, а й виправлення засудженого. А як можна виправити поведінку того, кого стратили? Отже, такий вид покарання не є доречним для мети встановлення наведеного юридичного засобу.

Уведення нових податків і зборів, або підвищення податкового тягара платника по вже встановленим обов'язковим платежам, або скасування деяких податкових пільг вважатимуться доречними у тому випадку, коли внаслідок обставин суспільного життя витрати держави або територіальних громад об'єктивно зростатимуть, що призведе до неможливості останніх виконувати

покладені на них функції. При цьому має бути усунутий ризик свавілля в аспекті правового регулювання сфери податкової. Для цього, як необхідний мінімум, пояснювальна записка кожного проєкту закону, який вноситься на розгляд Верховної Ради України і передбачає посилення податкового тягара, має містити всебічно обґрунтовану мотивацію певного державного заходу.

Проаналізуємо нормативну ситуацію відносно військового збору для надання відповіді щодо того: чи є мета введення військового збору достатньо обґрунтованою, аби ствердити, що вказаний загальнообов'язковий платіж відповідає названому критерію пропорційності, тобто є доречним? Крім цього, встановимо, чи є передбачення механізму реалізації проголошеної мети принциповим аспектом у тому контексті, щоб обмеження права власності платників військового збору, спричинене його введенням, було визнано доречним? Важливо: зазначений приклад буде розглядатись виключно з позиції відповідності критерію пропорційності, який досліджується зараз. Отже, інші правові проблеми, пов'язані з цим платежем, нині не будуть підійматись.

Військовий збір був уведений до ПК України на підставі Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» від 31.07.2014 р. № 1621-VII [109]. У Пояснювальній записці до цього акта зазначено, що вказаний загальнодержавний збір закріплюється з метою фінансування заходів, спрямованих на підвищення обороноздатності держави [110]. Отже, мета – створення додаткового джерела державних доходів, накопичуваних із метою покриття оборонних витрат. Мета дійсно є важливою і серйозною з огляду на ті події, які відбувались під час прийняття наведеного Закону України, й не сплинули досі. Таким чином, ціль введення нового загальнообов'язкового платежу можна визнати обґрунтованою. Втім є один принциповий момент, який суперечить проголошеній меті. Цим же Законом було доповнено Бюджетний кодекс України (далі – БК України) нормою, відповідно до якої визначено, що військовий збір спрямовуватиметься до загального фонду

Державного бюджету України. Виникає закономірне питання: якщо мета введення збору полягає в фінансуванні потреб національної безпеки і оборони, то чому кошти, зібрані шляхом сплати платниками військового збору, не спрямовуються до спеціального фонду з подальшим їх витрачанням на заздалегідь визначені напрями?

28 січня 2022 року до парламенту був внесений Проєкт Закону «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо збільшення фінансування Збройних Сил України шляхом зарахування військового збору до спеціального фонду Державного бюджету України» № 6566 [105], згідно з яким запропоновано кошти, отримані від сплати платниками військового збору, зараховувати до спеціального фонду і витратити на: а) забезпечення діяльності Збройних Сил України, б) здійснення закупівлі та модернізації військової техніки. Станом на зараз цей Проєкт Закону так і не розглянутий органом законодавчої влади.

Зазначене підтверджує тезу про те, що, проголошуючи мету юридичного засобу, що обмежуватиме права осіб, яка (мета) через певні умови суспільного життя вважатиметься загалом обґрунтованою, держава має забезпечити практичне дотримання цієї мети через створення реального механізму її досягнення. Коли ж механізм дії так званого обмежувального юридичного засобу суперечить його меті, то побідний засіб є непридатним, недоречним, а, отже, і непропорційним, бо не здатен досягти тієї мети, заради якої він прийнятий. Таким чином, з точки зору доречності як критерію пропорційності має бути забезпечений зв'язок між 1) засобом, що обмежує певне право осіб, 2) метою, заради якої такий засіб передбачається, і 3) механізмом дії вказаного засобу, який чітко відповідає меті. Інакшими словами, мету задекларувати можливо будь-яку, так само як і замаскувати її втілення під норми, які насправді їй суперечать. Щоб такого не відбувалось і щоб критерій доречності дійсно виконувався, держава зобов'язана пропонувати до прийняття ті норми, що забезпечують логічне поєднання між наведеними трьома складниками.

Б. Необхідність, яка полягає в обранні серед спектру різних юридичних засобів того, який найбільш прийнятно врегулює частину суспільних відносин, обмежуючи права осіб найменшою мірою [74, с. 295–296]. Наприклад, у мирний час, якщо відсутня потенційна можливість збройного конфлікту, немає потреби у стягненні з платників військового збору, так як він уведений з конкретною метою і на тимчасовій основі. Слід наголосити, що станом на сьогодні термін, на який передбачено стягнення вказаного збору, згідно з п. 16-1 підрозділу 10 розділу XX ПК України пов'язаний з моментом завершення реформи Збройних Сил України, що має відбутись на підставі відповідного рішення Верховної Ради України. Отже, коли така реформа буде завершена, то і припиниться обов'язок платників щодо нарахування, декларування й сплати військового збору. Варто підкреслити, що нині ПК України послуговується доволі неоднозначними формулюваннями відносно моменту завершення тимчасового періоду дії так званого режиму сплати військового збору, що ставить під сумнів відповідність цієї юридичної конструкції вимозі необхідності. У межах наведеного випадку проглядається, що певний юридичний засіб у податковій царині, обмежуючи право власності осіб, має застосовуватись тільки тоді, коли наявна об'єктивна необхідність у цьому.

В. Балансування (або ж пропорційність у вузькому сенсі), яке передбачає, що збиток приватній особі, завданий через обмеження її права, повинен бути пропорційний вигоді, яку отримує публічний суб'єкт внаслідок запровадження ним такого обмеження [74, с. 296; 76, с. 7]. Зупинимось на елементах, що характеризують розглядуваний критерій, які виокремлені Ю. О. Євтошук:

- балансування не може посягати на сутність права, яке підлягає обмеженню [28, с. 86]. Варто акцентувати увагу на твердженні С. П. Погребняка про те, що обмеження є необґрунтованим, якщо воно викликає неможливість виконання обов'язків, ним зумовлених [74, с. 304]. При цьому можливість виконання певного обов'язку, що виникає внаслідок

прийняття того чи іншого обмеження, має бути як юридичною (законний спосіб і засоби тощо), так і фактичною (дійсна здатність реалізувати належне) [74, с. 304; 221, с. 11–12]. Якщо правове обмеження призводить до або юридичної, або фактичної неможливості виконати обов'язок, то таке обмеження є непропорційним. Наведемо уявний приклад. У державі введений воєнний стан. Для реалізації оборонної функції держава потребує коштів, які витратитиме на відповідну ціль. У межах цього виникає ідея підвищити ставку військового збору з 1,5 % до 75,5 %. З огляду на те, що новий розмір ставки є надмірним, платники втратять можливість сплачувати цей збір. Отже, вказана ідея з підвищенням ставки є явно необґрунтованою і не відповідає принципу пропорційності, бо призводить до спотворення суті права власності осіб на отримувані ними доходи, які оподатковуються військовим збором;

- при здійсненні балансування важливо забезпечити наявність мінімальних гарантій для публічного і приватного інтересу [28, с. 87]. Із податкової точки зору характером такої гарантії можна наділити принцип стабільності, який поширює свій вплив на встановлення податків і зборів, зміну їх елементів, зміну податкових пільг. Це дуже важлива засада, оскільки вона передбачає прозорі, однозначні правила до порядку введення оновленого податкового законодавства, яке безпосередньо впливатиме на обсяг податкового обов'язку платників. Як держава й територіальні громади, так і платник є заздалегідь обізнаними щодо механізму дії принципу стабільності, тож мають час для адаптації власної діяльності відповідно до нього;

- держава має забезпечити належне правове регулювання з реалізацією можливості для суб'єктів, права яких обмежуються, захищати себе від рішень такого владного суб'єкта [28, с. 88].

На підставі наведеного варто констатувати, що при творенні податково-правових норм, у тому числі й тих, що стосуються податкових пільг, має застосовуватись тест на пропорційність.

5. Фіскальна достатність. Цей принцип передбачений у пп. 4.1.5 п. 4.1 ст. 4 ПК України й полягає в тому, що податки та збори мають

встановлюватись з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями [81]. Надалі зазначимо декілька тез, які деталізують сутність цього принципу щодо встановлення податкових пільг.

А. Одразу варто нагадати, що податок є встановленим, коли закон визначає обов'язкові його елементи, передбачені п. 7.1 ст. 7 ПК України. З цього може сформуватись думка, що закріплення податкових пільг, які, як нормативна конструкція, є факультативним елементом правового механізму податку, не охоплюється межами наведеної засади. Таке міркування є явно помилковим, бо можливість застосування платниками податкових пільг прямо впливає на розмір податкових надходжень, спрямованих до певного бюджету. Таким чином, досліджуваний принцип поширює свою дію і на обов'язкові, і на факультативні елементи правового механізму податку, від яких залежить розмір безпосередніх надходжень до конкретного бюджету. Уявлення про те, що вказаний принцип не розповсюджується на податкові пільги, призводило б до того, що при введенні, зміні, скасуванні податкових пільг суб'єкт, уповноважений їх передбачати, мав би можливість нехтувати вимогою відносно досягнення збалансованості, до якої прагне принцип фіскальної достатності.

Б. Як відмічає О. А. Чорний, розглядувана засада спрямована на: а) законодавця, б) інші органи державної влади та органи місцевого самоврядування, але не всі, а лише ті, які наділені правом законодавчої ініціативи та уповноважені на введення в дію податків і зборів, в) основних учасників бюджетного процесу [216, с. 78–79]. Убачається за доцільне частково не погодитись із цією думкою правника. Через те, що принцип фіскальної достатності є нормативно визначеним, здійснювати його тлумачення в аспекті суб'єкта, до якого він апелює, коректно у прив'язці до слів, за допомогою яких законодавець розкриває його зміст. Так, пп. 4.1.5 п. 4.1 ст. 4 ПК України містить словосполучення «встановлення податків та зборів». Отже, адресатом цього принципу є суб'єкти, які безпосередньо уповноважені встановлювати податки і збори, зокрема, як згадано вище,

передбачати обов'язкові і факультативні елементи правового механізму податку. Такими суб'єктами є парламент, який відповідно до п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України уповноважений встановлювати податки і збори [44], органи місцевого самоврядування, які згідно ч. 1 ст. 143 Основного Закону [44] встановлюють місцеві податки і збори, а також Верховна Рада Автономної Республіки Крим, яка здійснює свої повноваження у цій сфері на підставі, зокрема, п. 12.2 ст. 12 ПК України [81]. Окремо варто зазначити, що податкові пільги закріплюються як Верховною Радою України, так і Верховною Радою Автономної Республіки Крим та органами місцевого самоврядування у випадках, що передбачені законом. Наведене звертає до думки, що саме названі суб'єкти мають втілювати у життя вимоги, проголошені принципом фіскальної достатності.

В. Варто погодитись із В. Л. Форсюк, яка підкреслює, що принцип фіскальної достатності перебуває у системному взаємозв'язку з такою засадою бюджетної системи як збалансованість [212, с. 202]. Щоб прослідувати цей зв'язок, першочергово доцільно з'ясувати сутність збалансованості у бюджетно-правовому значенні. Відповідно до п. 2 ч. 1 ст. 7 БК України зміст останньої полягає в тому, що повноваження на здійснення витрат бюджету мають відповідати обсягу надходжень бюджету на відповідний бюджетний період [8]. Більше того ч. 3 ст. 95 Конституції України закріплює, що держава прагне до збалансованості бюджету України [44]. У своєму рішенні № 26-рп/2008 від 27.11.2008 р. Конституційний Суд України здійснив тлумачення вказаної конституційної норми, зробивши такі висновки:

1) використану в ч. 3 ст. 95 Основного Закону словосполуку «держава прагне» слід розуміти так, що вона намагається і зобов'язується провадити власну діяльність з метою виконання деякого завдання, що вбачається з Конституції України (абз. 2 п. 3.2 досліджуваного рішення) [179]. Таке намагання і обов'язок у контексті розглядуваної норми проявляється у діяльності держави в межах бюджетного процесу, результат якої має привести



до реалізації проголошеної в нормі мети – досягнення збалансованості (абз. 1 п. 3.3 досліджуваного рішення) [179];

2) «збалансованість бюджету (держави, регіону)» передбачає рівномірне (паритетне) співвідношення між видатковою і доходною частинами бюджету, при цьому не виключається можливість прийняття бюджету з перевищенням видатків над доходами або доходів над видатками (абз. 3 п. 3.2 досліджуваного рішення) [179]. Слід акцентувати увагу на тому, що ч. 3 ст. 95 Конституції України термін «збалансованість» застосовує разом зі словами «бюджету України», тобто виникає асоціація саме з державним бюджетом [44]. Водночас у рішенні Конституційного Суду України використовується словосполучення «збалансованість бюджету (держави, регіону)» (абз. 3 п. 3.2 досліджуваного рішення) [179]. Здійснення у рішенні деталізації слова «бюджет» свідчить про використання владним суб'єктом у цьому випадку розширеного виду тлумачення [30, с. 435], що апелює до висновку: збалансованими мають бути, як державний, так і місцеві бюджети. Однак у абз. 1 п. 3.3 досліджуваного рішення Суд додає, що в межах ч. 3 ст. 95 Основного Закону йдеться саме про Державний бюджет України [179];

3) збалансованість Державного бюджету України забезпечується шляхом: а) намагання держави в межах бюджетного процесу дотримуватися рівномірного співвідношення між доходною та видатковою частинами відповідного бюджету, і б) її завдання та обов'язок у рамках такої діяльності реалізовувати конституційні засади, серед яких: розвиток і зміцнення демократичної, соціальної, правової держави, забезпечення суверенітету і економічної самостійності останньої, утвердження прав і свобод людини (абз. 1 п. 3.3 досліджуваного рішення) [179].

Суддя Конституційного Суду України П. М. Ткачук по деяким міркуванням не погодився з розглядуваним рішенням, сформувавши власну Окрему думку, в якій закріплений в ч. 3 ст. 95 Основного Закону принцип запропонував розуміти так: прагнення збалансованості бюджету є зумовленою соціально-економічною суттю держави потребою як при затвердженні

Державного бюджету України, так і при внесенні змін до нього, дотримуватися відповідності між обсягами доходів та обсягами видатків такого бюджету. Однак не вважається недопустимим відхилення від такої рівності, якщо подібний стан справ не загрожує державному суверенітету і економічній безпеці України [69].

Повертаючись до п. 2 ч. 1 ст. 7 БК України, який фіксує принцип збалансованості як засаду бюджетної системи, слід відмітити наступне. Збалансованість містить два ключових елемента, які визначають її зміст: надходження бюджету і його витрати. Так як податкове регулювання спрямоване саме на акумулювання надходжень бюджету, то на цій категорії і зупинимось. Надходження бюджету згідно з п. 37 ч. 1 ст. 2 БК України включають у себе такі складники: 1) доходи бюджету, 2) повернення кредитів до бюджету, 3) кошти від державних (місцевих) запозичень, 4) кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), 5) повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів [8]. Отже, види надходжень бюджету є чітко визначеними. Своєю чергою згідно з п. 23 ч. 1 цієї ж статті БК України доходи бюджету, будучи видом надходжень бюджету, поділяються на: а) податкові, б) неподаткові та в) інші надходження на безповоротній основі [8]. Таким чином, податкові надходження є лише одним із джерел наповнення бюджету.

Наведене дає підстави констатувати, що фіскальна достатність є податково-правовим проявом принципу збалансованості бюджетної системи України, тлумачення якої потрібно здійснювати у нерозривному зв'язку з указаною бюджетно-правовою засадою. З огляду на це доречно ствердити, що податки і збори, зокрема їх обов'язкові й факультативні елементи, які впливають на обсяг податкових надходжень до бюджету, мають встановлюватись із урахуванням потреби у досягненні збалансованості між витратами і надходженнями бюджету на відповідний бюджетний період. При цьому досягнення збалансованості у частині надходжень бюджету не може

зводиться лише до встановлення податків і зборів, оскільки категорія «надходження бюджету» є ширшою за конструкції «податок» та «збір».

Г. Пункт 4.5 ст. 4 ПК України передбачає, що збалансованість має бути досягнута між витратами і надходженнями бюджету. Своєю чергою не деталізується, у межах якого саме бюджету потрібно намагатись зазначену засаду втілити: або тільки державного, або ж ще і місцевих. Таке нормативне формулювання говорить про те, що збалансованості варто прагнути як у контексті державного, так і щодо місцевих бюджетів. Законодавством не обмежується можливість встановлювати податкові пільги як із загальнодержавних податків і зборів, так і з місцевих. Таким чином, податкові пільги можуть впливати на практичну реалізацію аналізованої нині податкової засади на загальнодержавному та місцевому рівнях.

Г. Назва розглядуваного нині принципу складається з двох слів «фіскальна» і «достатність». Перше пов'язане з функціями податку, найважливішою з яких є, звичайно, фіскальна [77, с. 56]. Бюджет є планом формування та використання фінансових ресурсів, які накопичуються не безцільно, а для конкретної мети – забезпечення завдань і функцій, здійснюваних владними суб'єктами. Отже, накопичення коштів, у тому числі й шляхом стягнення податкових платежів, має підпорядковуватись певному плану, яким є бюджет. Тобто фіскальна складова податкового законодавства має вичерпувати свою дію тоді, коли буде досягнута запланована бюджетна достатність. Таким чином друге слово аналізованого податкового принципу в найбільш загальному його розумінні означає, що надходжень бюджету протягом бюджетного періоду буде стільки, що витрати, з метою покриття яких акумулюватимуться кошти у межах бюджету, покриватимуться цими надходженнями. І на цьому моменті виникає найважливіше питання: коли надходжень буде достатньо? Відповідь на це питання впливає з такого принципу бюджетної системи України, як обґрунтованість, сутність якої полягає в тому, що: бюджет формується на а) реалістичних макропоказниках економічного і соціального розвитку України та б) розрахунках надходжень

бюджету і витрат бюджету, що здійснюються відповідно до затверджених методик та правил [8]. Таким чином, реалізація принципу фіскальної достатності не має бути свавільною, не має розкриватись через оціночні категорії, а має підпорядковуватись визначеним показникам, методикам і правилам, за посередництвом яких формується той чи інший бюджет, зокрема, його надходження й витрати.

Слід додати, що непоодинокими є випадки, коли законодавець оціночними категоріями обґрунтовує введення нового податку, підвищення ставки податку, скасування або звуження обсягу податкової пільги тощо. Наприклад, доволі часто пояснювальні записки проєктів законів, які передбачають посилення податкового тягаря платників, оперують такими цілями як «досягнення справедливості в оподаткуванні», «встановлення справедливого податкового навантаження» [110, 116, 108]. Застосовуючи поняття «справедливість» у контексті оподаткування, парламент не завжди деталізує, чому саме в певний момент часу виникає необхідність збільшувати податкове навантаження на платників, виконання яких завдань і функцій держави призводить до конкретних законодавчих ініціатив, на якій підставі пропонується до прийняття податковий юридичний засіб варто наділяти ознакою справедливості, для кого саме (держави, територіальної громади, населення держави або певної адміністративно-територіальної одиниці, платника) цей засіб є справедливим. Отже, подібні нормативні зміни мають бути обґрунтовані не оціночними категоріями, а наперед визначеними, чіткими цілями, ладними забезпечити досягнення збалансованості, про яку йде мова при розкритті значення принципу фіскальної достатності.

Д. Принцип фіскальної достатності щодо встановлення податкових пільг впливає на реалізацію в податковій сфері загального принципу пропорційності. Так як останній спрямований на зважування між юридичним засобом, що зумовлює обмеження певного права, та метою його впровадження, яка має бути легітимною і пропорційною, то коректно аналізувати саме ті юридичні засоби, які спричиняють виникнення обмеження

права, у цьому аспекті – права власності. Під «установленням податкових пільг» слід розуміти три самостійні юридичні факти, зокрема, їх: 1) безпосереднє введення; 2) зміну, що викликає: а) розширення меж податкової пільги (наприклад, уведення можливості її застосування ширшим колом платників); б) звуження меж податкової пільги (наприклад, заміна податкової пільги у виді звільнення від сплати ПДВ за вчинення відповідної операції на іншу податкову пільгу: включення в законодавство зниженої ставки ПДВ для такої операції); в) скасування. Таким чином, обмеження прав платників відносно застосування ними податкових пільг проглядається тоді, коли вказані податкові стимули змінюються у бік звуження їх меж або взагалі скасовуються. Названі юридичні засоби, перш ніж бути прийнятими уповноваженим органом, мають пройти тест на пропорційність. Якраз таки при розгляді такого критерію пропорційності як «необхідність» і має всебічно аналізуватись принцип фіскальної достатності, оскільки саме його вимоги обґрунтовують потребу у посиленні податкового тягаря платників.

Підсумовуючи вказане вище, слід відмітити, що принцип фіскальної достатності як принцип установлення податкових пільг розкривається так: а) поширює свою дію у тому числі й на встановлення факультативних елементів правового механізму податку, які впливають на обсяг надходжень бюджету, до яких (елементів) віднесено зокрема й податкові пільги; б) має досліджуватись відносно всіх етапів існування в податковому законодавстві податкових пільг: їх первинне введення, зміна, скасування; в) обґрунтовується через необхідність досягнення збалансованості між обсягами витрат і доходів державного і місцевих бюджетів, тому повинен ураховуватись щодо встановлення податкових пільг як із загальнодержавних податків і зборів, так і з місцевих; г) має бути всебічно проаналізований у межах проходження тесту на пропорційність у випадках, коли уповноважений суб'єкт бажає змінити податкову пільгу шляхом звуження її меж або ж скасувати останню.

6. Рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. Цей принцип закріплений у пп. 4.1.2 п. 4.1

ст. 4 ПК України, й означає, що за посередництвом податково-правових норм і процедур їх втілення має бути забезпечений однаковий підхід до всіх платників податків незалежно від притаманної їм характеристики, чи-то соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу [81]. Для розуміння сутності цієї засади варто акцентувати увагу на такому.

А. Наведений податково-правовий принцип є галузевим відображенням конституційного принципу рівності перед законом і недопущення будь-яких проявів дискримінації, що закріплений у ст. 24 Конституції України.

Б. Частина 2 ст. 24 Конституції України закріплює відкритий перелік ознак, за якими не може існувати привілеїв чи обмежень в одних осіб щодо інших. Водночас пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 ПК України перелік таких ознак для податкового регулювання наділяє ознакою виключності, тобто передбачає конкретні характеристики, за якими впорядкування поведінки платників податків має бути забезпечено через однаковий нормативний підхід.

В. У Рішенні від 16.10.2007 р. № 8-рп/2007 Конституційний Суд України відмітив, що «рівність громадян перед законом» полягає в рівній для кожного обов'язковості конкретного закону з урахуванням усіх відмінностей у правах, обов'язках, привілеях, обмеженнях, передбачених цим законом. Крім цього, Суд додав, що цей принцип не є абсолютним [173].

На цьому моменті доречно звернутись до розглядуваного раніше основоположного принципу рівності, в межах вивчення якого було встановлено, що реалізація названого принципу відбувається з забезпеченням диференційованого підходу до правового регулювання. У цьому й виражається не абсолютний характер принципу рівності в частині його розповсюдження на правотворчу сферу діяльності, пов'язаної у тому числі й з установленням податкових пільг. Тому податкова пільга як загальна конструкція, що передбачає певною мірою покращення становища платника, не є по своїй суті засобом, ладним порушити проголошений ПК України основний принцип податкового законодавства, який нині досліджується.

Водночас податкова пільга не може встановлюватись навмання. Через це ПК України визначає виключний перелік підстав, які обумовлюють уведення й використання цих стимулів.

Г. Недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації є окремою важливою складовою принципу рівності, закріпленого ПК України. У межах нормативного регулювання відносин оподаткування принцип недискримінації означає: 1) заборону різного ставлення до платників, які перебувають в однакових обставинах; 2) заборону однакового ставлення до платників, які перебувають у різних обставинах [212, с. 92]. При цьому однакові або різні обставини, що є визначальними для правового регулювання, повинні бути суттєвими. Більше того, вказана суттєвість визначається в конкретних правових ситуаціях. З цього вбачається, що при впорядкуванні певної частини суспільних відносин деяка ознака дійсно вважається істотною, а при регулюванні інших – не суттєвою [72, с. 12].

В. Л. Форсюк зазначає, що податкові пільги за своєю суттю є проявом позитивної дискримінації [212, с. 95]. Ця думка деякою мірою є слушною, проте потребує уточнення. Спочатку слід акцентувати увагу на тому, що Закон України «Про засади запобігання та протидії дискримінації в Україні» замість терміну «позитивна дискримінація» оперує поняттям «позитивні дії». Останні розкриваються так, що вони є: а) спеціальними заходами, які застосовуються на тимчасовій основі; б) мають правомірну, об'єктивно обґрунтовану мету; в) спрямовані на усунення фактичної чи юридичної нерівності у можливостях для особи та/або групи осіб реалізовувати на рівних підставах права і свободи, надані їм Конституцією і законами України [123].

В аспекті тимчасовості передбачення в законодавстві подібних заходів доречно навести міркування вчених В. М. Бурдіна, М. Є. Мочульської та В. І. Чорненького відносно того, що законодавець не деталізує строку або ж критеріїв для визначення періоду застосування позитивних дій, тому тимчасовість існування останніх варто поставити під сумнів, внаслідок чого доречно наділяти такі заходи рисою постійності [5, с. 6].

Важливим у межах дослідження такої ознаки позитивних дій, як їх тимчасовість, є погляд С. П. Погребняка. Учений, аналізуючи заходи, які можуть бути уведені державою з метою реалізації принципу рівності прав чоловіків і жінок на підставі Закону України «Про забезпечення рівних прав та можливостей жінок і чоловіків», виокремлює постійні міри, які за своєю суттю не є позитивними діями (спеціальний захист жінок під час вагітності, пологів та грудного вигодовування, різницю в пенсійному віці для жінок і чоловіків тощо). Наведені постійні заходи, хоч і закріплюють різні права і обов'язки представників двох статей, не є, згідно з позицією автора, позитивними діями через те, що вони покликані ствердити в нормах права об'єктивні характеристики, які відрізняють чоловіків і жінок. Своєю чергою позитивні дії можуть бути тільки тимчасовими, бо переслідують мету усунення дисбалансу можливостей між названими людьми [72, с. 19–20].

Професорка І. Є. Словська зазначає, що тимчасовість позитивних дій обґрунтовується потребою в їх існуванні, тобто доки триває ситуація, яка спричинила застосування таких дій, доти вони і мають силу. Як тільки ситуація покращується, зникає необхідність застосування вказаних заходів [202, с. 81].

Із згаданих тез правників слід сформулювати узагальнений висновок щодо аналізованої нині ознаки позитивних дій: 1) останні можуть бути передбачені виключно на тимчасовій основі, поки існує певна диспропорція в можливостях реалізації прав одних осіб на рівних підставах із іншими; 2) законодавство може містити заходи, які спрямовані на практичне втілення в нормах диференціації правового регулювання з метою врахування суттєвих особливостей деяких осіб, які (заходи) закріплюються на постійній основі, але за своєю природою не є позитивними діями; 3) не всі позитивні дії конструюються в нормах права з апелюванням до кінцевого терміну їх існування, що, однак, не дозволяє безапеляційно стверджувати про постійний характер цих заходів, оскільки законодавець уповноважений скасувати конкретну позитивну дію тоді, коли мета її введення буде досягнута.



Традиційним прикладом позитивних дій, на який часто у наукових роботах посилаються вчені, є гендерні квоти [5, с. 10; 202, с. 81; 215, с. 32–35], спрямовані на забезпечення представництва у виборчих списках партій як чоловіків, так і жінок (ст. 15 Закону України «Про забезпечення рівних прав та можливостей жінок і чоловіків» [119], ч. 12 ст. 154, ч. 9 ст. 219 Виборчого кодексу України [12]). Принагідно відмітити, що чинне законодавство не встановлює кінцевого терміну застосування відповідних квот.

Надання пільг у випадках, що передбачені законом, як вбачається з ч. 3 ст. 6 що Закону України «Про засади запобігання та протидії дискримінації в Україні» [123], вважається одним із способів реалізації позитивних дій. Виходить, що з цієї точки зору податкові пільги як види пільг можна називати позитивними діями. Знову ж таки, перш ніж загалом усі податкові пільги наділити статусом позитивних дій, необхідно брати до уваги мету провадження останніх – усунення юридичної чи фактичної нерівності у можливостях реалізовувати права і свободи.

Податкові пільги можуть бути тимчасовими або постійними, що впливає зі змісту норми, яка відповідну пільгу закріплює. Якщо пільга встановлюється на деякий проміжок часу, то формально вона підпадає під таку ознаку позитивних дій як тимчасовість. Однак не варто відхиляти аспект, відповідно до якого можуть бути уведені в податкове законодавство податкові пільги, що за своїми характеристиками віддзеркалюють мету прийняття позитивних дій, але сконструйовані без прив'язки до часу їх нормативного передбачення. У згаданому випадку пільги формально не відповідатимуть темпоральній ознаці позитивних дій, але втілюватимуть ознаку цільову. З огляду на сказане, слід погодитись із зазначеною вище думкою В. М. Бурдіна, М. Є. Мочульської та В. І. Чорненького про те, що позитивні дії інколи можуть передбачатись і на постійній основі з огляду на те, що законодавець не закріплює момент закінчення терміну їх дії. Але доцільно не нехтувати тим, що тільки парламент уповноважений приймати закони, у тому числі й вносити зміни до ПК України в частині періоду застосування податкових пільг. Отже,

досліджувана потенційна можливість передбачення позитивних дій, зокрема і встановлення деяких податкових пільг, без визначення в нормі конкретного часу їх існування, не означає, що такі правові заходи є прийнятими назавжди, оскільки орган законодавчої влади наділений компетенцією трансформувати зміст нормативно-правових актів. На підставі цього варто констатувати, що постійність, про яку пишуть правники, не має абсолютного характеру.

Отже, навіть припускаючи таку ситуацію, що держава може встановити податкову пільгу без визначення терміну її існування, але з наділенням її іншими характеристиками позитивної дії, зокрема і найважливіше, з метою, яка відповідатиме меті введення подібної дії, має існувати логічне припущення про те, що коли ціль такої пільги буде досягнута, законодавець прийме закон, яким її скасує. Тобто визначальною рисою позитивних дій є їх мета, а тимчасовість може бути як прямою (одразу чітко визначеною в нормативно-правовому акті або розкритою через критерії, які мають бути виконані, аби вважати, що позитивна дія досягла своєї мети), так і непрямую (не визначення наперед у нормі темпоральних рамок правового заходу або критеріїв, із виконанням яких можна було б стверджувати, що мету позитивної дії досягнуто, але прийняття через деякий час, коли ціль дійсно буде втілена у життя, нормативно-правового акта, який зумовлює припинення дії певного правового заходу).

Варто також відзначити, що податкове законодавство закріплює численну кількість податкових пільг, які взагалі не торкаються проблематики усунення проявів дискримінації. Наприклад, згідно з п. 32 підрозділу 2 розділу ХХ ПК України тимчасово, на певний період, зокрема і протягом дії правового режиму воєнного стану, звільняються від оподаткування ПДВ операції з ввезення на митну територію України та постачання на митній території України товарів, визначених у цьому пункті [81]. Отже, мета введення вказаної пільги жодним чином не пов'язана з усуненням нерівності, а спрямована на забезпечення обороноздатності держави [107; 106].

Наведене підтверджує, що не кожна податкова пільга є за своєю суттю відображенням позитивних дій у сфері оподаткування, а тому наділяти всі з досліджуваних податкових преференцій статусом позитивних дій не вбачається доцільним.

Прикладом позитивної дії, встановленої у формі комбінованої податкової преференції, зокрема й податкової пільги, є звільнення від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з єдиного податку. Право на отримання вказаного звільнення мають фізичні особи-підприємці, призвані на військову службу під час мобілізації (п. 25 підрозд. 10 розд. XX ПК України [81]). Ця преференція є тимчасовою, оскільки поширює свою дію лише на той період, поки особа проходила військову службу за призовом під час мобілізації. Її мета полягає у створенні умов для визнання правомірним тимчасового невиконання платниками податків, якими є мобілізовані фізичні особи-підприємці, їх податкового обов'язку з єдиного податку протягом часу, коли вони фактично забезпечували реалізацію свого конституційного обов'язку з захисту Батьківщини, тобто не мали об'єктивної можливості нараховувати, сплачувати та подавати податкову звітність по такому податку нарівні з тими платниками, які не є мобілізованими. Відсутність такого юридичного засобу в податковому законодавстві призводила б до ситуацій, за яких усі фізичні особи-підприємці – платники єдиного податку: і мобілізовані, і ні, були в однаковому правому становищі відносно виконання податкового обов'язку протягом специфічного державного заходу – періоду проведення мобілізації. Таким чином щодо платників єдиного податку, які проходять військову службу, був би присутній прояв податкової дискримінації через наявність однакового нормативного ставлення до платників, які мають різні характеристики (є мобілізованими і не є мобілізованими).

Слід підкреслити, що нормативне конструювання декількох преференцій, передбачених у п. 25 підрозд. 10 розд. XX ПК України, не є досконалим, що призводить до практичних проблем у частині здійснення

особами права на використання означених засобів. Детальніше про такі проблеми та пропозиції щодо їх вирішення буде сказано наприкінці цього підрозділу дисертації.

Г. Розкриття змісту досліджуваного принципу відбувається за допомогою таких словосполук як «забезпечення однакового підходу до всіх платників податків». Як проглядається, у пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 ПК України чітко не передбачено, на якому саме етапі існування податкових норм має бути реалізований цей принцип – правотворення та / або правозастосування. Вказане нормативне формулювання свідчить, що сутність наведеного принципу віддзеркалюється у двох зазначених аспектах правового життя податкових норм: від їх прийняття до їх безпосередньої реалізації в конкретній ситуації. Таким чином досліджуваний принцип податкового законодавства у частині його розповсюдження на правотворчу діяльність уповноважених суб'єктів доцільно поширювати й на встановлення податкових пільг.

Щодо встановлення податкових пільг цей принцип має основоположне значення, з огляду на це вбачається доцільність його розгляду в такій площині: чи не викликає нормативно визначена можливість застосування податкових пільг для одних платників порушення аналізованого принципу в контексті відсутності такої ж можливості у платників, які певної підстави для використання цієї пільги не мають. Слід відмітити, що податково-правовий принцип рівності в розглядуваному випадку має досліджуватись через першочерговий перегляд підстав для надання податкових пільг. Нагадаємо, що такі підстави є юридично визначеними, фіксуються в п. 30.2 ст. 30 ПК України. Серед них особливості, що характеризують 1) певну групу платників податків, 2) вид їх діяльності, 3) об'єкт оподаткування, 4) характер та суспільне значення здійснюваних платниками податків витрат [81]. Саме підстави підкреслюють, що та чи інша податкова пільга передбачається, виходячи з чогось конкретного, з певної особливості, тобто не є свавільною. Звичайно, ПК України не закріплює по кожній податковій пільзі, на підставі якої саме особливості вона введена. Однак із огляду на визначення переліку

підстав для надання податкових пільг саме в Загальній частині ПК України, законодавець передбачив рамки, які обґрунтовують необхідність встановлення і дії розглядуваних податкових преференцій. Так як саме орган законодавчої влади уповноважений встановлювати податкові пільги або ж наділяти інші органи влади повноваженнями для цього, він (парламент) і приймає рішення відносно реалізації диференційованого підходу у межах здійснення податково-правового регулювання. Своєю чергою на місцевому рівні наведений підхід втілюється органами влади, які відповідно до ПК України отримують правомочність установлювати пільги по місцевим податкам. Отже, принцип рівності, визначений у пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 ПК України, не порушується у випадку встановлення податкових пільг для певного кола платників, якщо при цьому владним суб'єктом дотримуються передбачені нормативні вимоги, які відбивають зміст диференціації податкового впорядкування.

7. Соціальна справедливість. Цей принцип передбачений пп. 4.1.6 п. 4.1 ст. 4 ПК України і полягає у встановленні податків та зборів, виходячи з платоспроможності платників податків [81].

Важливою його детермінантою є коло платників, платоспроможність яких має братись до уваги при втіленні вказаного принципу в нормотворенні. Застосування словосполучення «платники податків» у поясненні значення засади апелює до того, що вона поширює свій вплив на усіх платників, тобто і фізичних, і юридичних осіб. Наведена теза підтримується вченою В. В. Баліцькою, яка у своїй науковій праці здійснює всебічний аналіз, зокрема, й іншого визначального складника досліджуваного постулату – платоспроможності осіб, зобов'язаних сплачувати передбачені податки і збори. За її поглядом, така характеристика має розкриватись через оцінку а) зміни доходів платників після сплати податків, б) наявності реальних грошових ресурсів для здійснення цієї сплати [1, с. 33]. Отримувани суб'єктами доходи мають забезпечувати реалізацію виконання ними податкового обов'язку поряд із втіленням дійсної спроможності провадити

інші витрати, пов'язані із їх життєдіяльністю або діловою активністю. Тому справедливість у сфері оподаткування проявляється в тому, що хоч кожен і зобов'язаний сплачувати податки і збори, при установленні цих платежів має аналізуватись категорія платоспроможності тих, хто їх ініціюватиме. В. О. Рядінська підкреслює, що платоспроможність визначається у тому числі й шляхом обрання системи оподаткування: прогресивної чи пропорційної. Перша, на думку автора, стримує розвиток економіки, а друга, навпаки, сприяє економічному зростанню [185, с. 61].

Як зазначає С. Є. Федоров, принцип соціальної справедливості використовується, зокрема, під час прийняття нормативно-правових актів, тож саме ті суб'єкти, які подібну діяльність здійснюють щодо встановлення податків і зборів на загальнодержавному та місцевому рівнях, повинні провадити оцінювання на предмет втілення в податково-правових нормах указаної засади [208, с. 162].

Всебічний аналіз досліджуваного принципу провела Н. К. Шаптала, яка, виділяючи складники, що характеризують соціальну справедливість, до них додала й можливість застосування податкових пільг, але в тому разі, коли вони активізують господарську діяльність та створюють сприятливий інвестиційний клімат [218, с. 99]. Указану точку зору доцільно розширити й міркуванням, що не тільки названі вченою цілі ладні обґрунтувати існування в податковому законодавстві пільг. Необхідність уведення останніх може зумовлюватись і низкою інших факторів, оснований на визначених у законодавстві підставах, які легітимують мету встановлення розглядуваних податкових преференцій, що є значно ширшою за суто економічні стимули.

8. Економічність оподаткування. Цей принцип, як впливає з пп. 4.1.7 п. 4.1 ст. 4 ПК України, означає, що під час установлення загальнообов'язкових податкових платежів має забезпечуватись співвідношення між обсягом надходжень від сплати останніх та витрат на їх адміністрування таким чином, щоб надходження значно перевищували витрати [81]. У межах вивчення названого принципу Д. С. Вінцова зазначає,

що адміністрування не може бути самоціллю оподаткування, тому й надходження не просто повинні перевищувати витрати, а здійснювати це у суттєвому розмірі [15, с. 133–134]. І цей висновок є логічним, бо держава й територіальні громади виконують різні функції, які потребують фінансування, отриманого у тому числі через сплату платниками податків і зборів. Отже, немає сенсу передбачати такі податкові платежі, за посередництвом сплати яких реально покриваються самі по собі витрати на їх адміністрування, але не забезпечується нагромадження ресурсів, використовуваних у подальшому й на інші цілі. На перший погляд здається, що цей принцип оперує оціночною категорією «значно» у контексті того, що перевищення надходжень над витратами повинно бути саме значним. Закономірно виникає питання: які характеристики надають підстави резюмувати, що визначений в поясненні принципу критерій економічності оподаткування, є дотриманим? На думку В. Л. Форсюк, показником, який транслює ефективність й економічність оподаткування, є індекс витрат на адміністрування податків [212, с. 217].

У Національній стратегії доходів до 2030 року, затвердженій Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27.12.2023 р. № 1218-р, наголошено на тому, що одним із недоліків усієї сукупності передбачених станом на сьогодні податкових пільг є неврахування при їх встановленні складностей адміністрування, які виникатимуть як у контролюючих органів, так і у платників [164, с. 102]. Отже, й витрати на адміністрування податкових пільг мають бути проаналізовані перед запровадженням указаних податкових преференцій, оскільки прогнозування таких витрат на старті, тобто до введення пільг, призведе до економії бюджетних коштів. Наведене настановило на думку, що має бути нормативно передбачений механізм, який дозволяв би суб'єктам, які приймають рішення про встановлення податкових пільг, провадити аналіз щодо ефективності цих юридичних засобів перед їх введенням. У цьому аспекті доречно здійснити посилання на погляд вченої Г. В. Назаренко, яка в своїй науковій роботі виокремила чотири показники

ефективності податкових пільг, серед яких ефективність: фіскальна, економічна, соціальна, бюджетна [68, с. 203].

Для привнесення визначеності в податкове законодавство, зокрема, відносно прямого поширення принципом економічності оподаткування своєї дії й на встановлення податкових пільг, вбачається необхідним пп. 4.1.7 п. 4.1 ст. 4 ПК України викласти у такій редакції:

«4.1.7. економічність оподаткування – установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування. Установлення податкових пільг із обов'язковим здійсненням попередньої оцінки їх ефективності».

Водночас, аби вказаний принцип через застосування оціночних понять у контексті встановлення податкових пільг не був декларативним, видається правильним шляхом доповнення ст. 30 ПК України новою нормою покласти на Міністерство фінансів України обов'язок розробити й прийняти нормативно-правовий акт, який передбачав би показники ефективності податкових пільг, що мають бути враховані суб'єктами, уповноваженими встановлювати податкові пільги, на етапі формування пропозицій щодо доповнення податкового законодавства певними преференціями.

Більше того, аби механізм перевірки ефективності податкових пільг був комплексним, обов'язково має здійснюватися як попереднє оцінювання ефективності податкових пільг (у процесі нормотворення), так і подальше (у процесі застосування встановлених пільг). Такий підхід ладен відсіяти ще протягом творення податково-правових норм ті пільги, що виявляються явно неефективними (попереднє оцінювання), або ж згодом скасувати ті пільги, які в результаті своєї дії виявились неефективними (подальше оцінювання).

9. Нейтральність оподаткування. Пункт 4.1.8 п. 4.1 ст. 4 ПК України закріплює, що сутність цього принципу полягає в установленні податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків [81]. Водночас щодо податкових пільг значення наведеного принципу варто доповнити посиланням на п. 30.5 ст. 30



цього ж Кодексу, згідно з яким податкові пільги, а також порядок та підстави їх надання передбачаються з урахуванням вимог законодавства України про захист економічної конкуренції [81]. В абз. 3 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про захист економічної конкуренції» наводиться визначення поняття «економічна конкуренція», під яким розуміється змагання між конкретними особами, якими є виключно суб'єкти господарювання, проваджуване для здобуття переваг над іншими гравцями ринку за посередництвом власних досягнень [138]. Із цього вбачається, що податкові пільги мають встановлюватись так, щоб через їх існування не створювалась ситуація, за якої конкурентоздатність платників податків, які не наділені правом на застосування пільг, зменшувалась з огляду на наявність такого права в інших платників, при здійсненні такими суб'єктами аналогічної діяльності. Наведене обумовлює висновок, що податкові пільги не можуть бути індивідуальними, персоніфікованими, оскільки це призведе до порушення рівноваги між конкуруючими особами.

В. Л. Форсюк підкреслює, що встановлення економічно необґрунтованих податкових пільг є порушенням принципу нейтральності оподаткування [214, с. 30; 212, с. 208]. Думка відносно недоцільності існування деяких податкових пільг, які зумовлюють значні втрати бюджетів, не є новою для науки податкового права [16, с. 93; 4, с. 70; 17, с. 192]. Поряд із цим варто наголосити, що в Україні діє орган державної влади, який покликаний аналізувати доцільність існування податкових пільг та вплив останніх на загальний стан надходжень державного бюджету [153]. Цим органом є Рахункова палата. Однак з огляду на те, що цей владний суб'єкт свої повноваження реалізовує щодо вже прийнятих податкових пільг, доречним є виокремлення в контексті забезпечення дії принципу нейтральності оподаткування механізму, що використовується в процесі введення названих податкових преференцій і пов'язаний з їх дослідженням саме з точки зору конкурентної проблематики.

Так, Закон України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» спрямований на визначення порядку надання державної допомоги суб'єктам, які провадять господарську діяльність, а також здійснення контролю за допустимістю такої допомоги для конкуренції. Державна допомога, яка може полягати, зокрема й у втратах доходів бюджетів, надається у тому числі й у формі податкових пільг і щодо загальнодержавних, і відносно місцевих податків і зборів [117]. Такі преференції зумовлюють зменшення надходжень до бюджетів, адже або взагалі звільняють від необхідності сплачувати певний загальнообов'язковий платіж, або надають можливість сплачувати його у нижчому розмірі. Державна допомога у виді передбачення податкових пільг для конкретних груп платників, виокремлених за певною особливістю, може прямо впливати на конкуренцію, а тому названий захід має бути проаналізований на предмет його відповідності досліджуваному нині принципу податкового законодавства.

Згаданий вище Закон України деталізує механізм погодження нової державної допомоги, зокрема й тої, що надається у виді податкових пільг. Спочатку надавач допомоги звертається до Антимонопольного комітету України з повідомленням про нову допомогу (наприклад, податкову пільгу, яка станом на цей час не передбачена податковим законодавством) та обґрунтовує, чому подібний захід повинен бути прийнятий і яким чином він впливає на конкуренцію у відповідній сфері. За результатом розгляду такого питання, якщо надані для аналізу пропозиції відповідають умовам надання підтримки суб'єктам господарювання, уповноважений орган приймає рішення про допустимість нової державної допомоги для конкуренції.

Практичним прикладом, який ілюструє процедуру розгляду питання відносно введення нової державної допомоги у формі податкових пільг, й прийняття рішення щодо їх допустимості для конкуренції, є дослідження Антимонопольним комітетом України пропозиції Міністерства цифрової трансформації України відносно встановлення, зокрема, податкової пільги з податку на доходи фізичних осіб, а саме – зниженої ставки, що становить 5 %,

яка застосовується при оподатковуванні вказаним податком деяких доходів спеціалістів резидентів Дія Сіті (заробітної плати, винагороди за гіг-контрактом тощо). У ході аналізу на відповідність вказаної форми державної допомоги критеріям оцінки її допустимості, регулятором підтверджено, що ці вимоги є дотриманими, тому пропонується захід слід уважати допустимим. Водночас Антимонопольний комітет України у своєму рішенні № 133-/тк від 06.10.2021 р. наголосив, що з метою запобігання неналежному використанню подібної державної допомоги її надавач, тобто Міністерство цифрової трансформації України, має кожного року інформувати уповноважений орган про застосовувані з метою контролю й моніторингу за станом фактичного використання названої допомоги заходи [158].

Із наведеного вбачається, що хоч принцип нейтральності оподаткування, закріплений ПК України, з огляду на його букввальний зміст безпосередньо й не розповсюджує свою дію на встановлення податкових пільг, проте неодмінно має враховуватись при уведенні останніх, зокрема тих, що передбачаються для суб'єктів господарювання й можуть впливати на їх конкурентоспроможність. Для визначення того, чи є певна податкова пільга допустимою для конкуренції, законодавством передбачений спеціальний порядок перевірки, у межах якого вивчається питання щодо відповідності досліджуваних преференцій певним умовам. У разі, якщо сукупність критеріїв є дотриманою, то та чи інша податкова пільга набуває статусу допустимої для конкуренції. Своєю чергою, коли чинна державна допомога, зокрема, й певна податкова пільга, що надається суб'єктам господарювання, з часом набуває ознак, що свідчать про її невідповідність критеріям допустимості для конкуренції, то Антимонопольний комітет України вживає передбачені Законом України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» заходи з метою припинення надання відповідної державної допомоги.

10. Стабільність. Раніше у цьому підрозділі дисертації відмічалось, що принцип юридичної визначеності в контексті встановлення податкових пільг доцільно розділити на два складники: змістовний і процедурний. Останній є

безпосередньо передбаченим у ст. 4 ПК України, тож надалі детально й проаналізуємо його.

Стабільність не означає, що норма є законсервованою, такою, що прийнята назавжди [2, с. 139]. Суспільні відносини живі й не інертні, тож стабільність і динамізм у правовому регулюванні тісно пов'язані [63, с. 260–261; 18, с. 84]. Правотворчість має закономірно відповідати на зміни, що спіткають суспільство на певному етапі його розвитку. Разом із цим, така діяльність повинна бути обережною, тобто планомірною з точки зору забезпечення розміреного переходу від застарілого регулювання до оновленого. Із метою забезпечення такого послідовного переходу окремими нормами права встановлюються чіткі правила здійснення зазначеної нормативної трансформації. Таким чином, стабільність упорядкування відносин забезпечується низкою факторів: незмінюваність правових положень протягом певного періоду; встановлення порядку для введення змін; надання достатнього часу учасникам правовідносин із ціллю пристосування їх життєдіяльності до змін; неможливість зворотної дії актів, крім тих випадків, коли вони покращують становище суб'єктів.

Податкові відносини виникають, змінюються та припиняються на підставі податкових норм. Сутність їх полягає у виконанні підвладним суб'єктом, платником податків, свого податкового обов'язку, й здійсненні контролю за цим із боку владного суб'єкта, контролюючого органу. Так як платник є стороною, що віддає певну суму коштів на користь держави чи територіальної громади, то він заслуговує, як мінімум, на передбачуване застосування податкових приписів. Більше того, й контролюючий орган також має бути підготовлений до належного застосування норм, що дещо змінює порядок регуляції поведінки учасників податкових відносин [57, с. 72; 60, с. 85]. Однією з основних засад побудови податкового законодавства, що спрямована на встановлення сталого переходу до нового регулювання, являється стабільність. Остання напевно є чи не найпопулярнішим принципом у контексті його судового дослідження, оскільки на теренах України вже

сформувалась непоодиноким, іноді суперечлива практика відносно розгляду природи цього феномену, на чому зупинимось згодом.

Принцип стабільності передбачений у пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України й полягає в такому: 1) зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки; 2) податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року [81]. Як слушно відмічають М. П. Кучерявенко та О. Ю. Серьогін, стабільність, що за своїм змістом є широкою конструкцією, розкриває своє значення не тільки у межах указаної вище норми, але й за посередництвом ряду інших положень, які її деталізують [57, с. 72].

Наприклад, у так званому першому складнику досліджуваного принципу є прив'язка до елементів податків та зборів. Наведене зумовлює необхідність у зверненні до норми, що встановлює перелік таких елементів. Зі ст. 7 ПК України можна зробити чіткий висновок, що стабільність поширюється на внесення змін до обов'язкових елементів, якими є: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку, податковий період, строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку [81].

Проте не все так однозначно з можливістю поширення дії першого складника цього принципу на податкові пільги, оскільки у нормі згадано про «будь-які елементи податків і зборів», тобто не зрозуміло, це «будь-які з обов'язкових», або ж «будь-які, як обов'язкові, так і факультативні». Важливість визначення того, чи можна вносити зміни до податкових пільг не пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, впливає на те, за який час до настання нового бюджетного року дозволяється такі зміни приймати. Інакшими словами, виникає питання: чи є правомірним прийняття закону про внесення змін, пов'язаних із податковою пільгою (наприклад, про звуження кола платників, що мають право нею скористатись), у другій половині поточного бюджетного року або ж навіть наприкінці такого року,

проте перед початком нового бюджетного року? Убачаємо, що відповідь на це питання криється в ст. 7 ПК України, зокрема у її п. 7.4, де вказано, що елементи податку, визначені в п. 7.1 цієї статті, підстави для надання податкових пільг та порядок їх застосування визначаються виключно цим Кодексом [81]. У цій нормі проглядається розділення між обов'язковими елементами податку та податковими пільгами, що зумовлює висновок про свідоме винесення законодавцем за дужки невід'ємних елементів податків податкових пільг. Підтримуючи позицію щодо віднесення податкових пільг до факультативних елементів правового механізму податку [48, с. 18], резюмуємо, що це науковий доробок учених, які відповідну проблематику детально вивчають. Водночас, керуючись імперативними положеннями ПК України, маємо визнати, що складник стабільності, про який зараз йде мова, не розповсюджується на податкові пільги, оскільки про це прямо не вказано в першому реченні пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України. Отже, зміни до податкових пільг можуть вноситися протягом усього року, що передує року, в якому будуть діяти такі зміни.

Однак податкове законодавство не замкнене саме в собі. Воно логічно поєднується із законодавством, що впорядковує інші сфери суспільного життя. Іноді такий взаємний зв'язок обумовлює врахування положень деякого нормативно-правового акта або актів у процесі розробки норм податкових. Досліджувана нині проблематика була б не повністю висвітлена без звернення до ч. 3 ст. 27 БК України, де встановлено, що закони або їх окремі положення, які впливають на показники бюджету, зокрема, зменшують надходження бюджету та/або збільшують витрати бюджету: а) вводяться в дію не раніше початку планового бюджетного періоду, якщо вони прийняті не пізніше 15 липня року, що передує плановому; б) вводяться в дію не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим, якщо вони прийняті після 15 липня року, що передує плановому [8].

Із цієї норми, яку можна вважати непрямо закріпленим принципом стабільності бюджетного законодавства, вбачається висновок: 1) якщо зміни

до податкової пільги (уведення нової пільги, розширення меж уже дійсної пільги тощо) впливають на показники бюджету (зменшують надходження бюджету та/або збільшують витрати бюджету), то вони мають бути прийняті до 15 липня року, що передує плановому, і вводитимуться в дію не раніше початку планового бюджетного періоду; 2) якщо ж такі зміни приймаються після 15 липня року, що передує плановому, то вони вводяться в дію не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим.

Поряд із цим, варто підкреслити, що хоч указана норма Бюджетного кодексу України і доповнює значення принципу стабільності податкового законодавства, вона в першу чергу апелює до законодавчого органу, до механіки здійснення ним правотворчої діяльності в податковій і бюджетній сферах. З огляду на це слід відмітити, що у разі, коли парламент приймає зміни до податкової пільги, які впливають на показники бюджету (зменшують надходження бюджету та/або збільшують витрати бюджету), після 15 липня року, що передує плановому, і в законі зазначає, що такі зміни вводяться в дію з початку планового бюджетного періоду, платник має право такі зміни безпосередньо застосовувати з моменту, з якого вони будуть уведені. Це обумовлюється тим, що платник, не беручи участі в прийнятті норм і вирішенні питання про момент введення їх у дію, для врегулювання своєї податкової поведінки має послуговуватись саме принципами правозастосування, одним із яких є презумпція правомірності рішень платника податку. Таким чином, навіть якщо зміни до податкової пільги прийняті з порушенням названої норми бюджетного законодавства, але ставлять платника у більш вигідне податкове становище, то в контексті застосування відповідних норм і обґрунтування вибору варіанта поведінки платник має гарантовану можливість у виді посилення на презумпцію правомірності рішень платника податку.

Принцип стабільності податкового законодавства ґрунтується також і на іншому загальному принципі права, крім того, що був наведений вище, а саме – законності. Ця вимога встановлюється й до діяльності органів влади, які

повинні підпорядковуватись нормам права, що передбачають рамки владного впливу [36, с. 34]. Не нагадуючи детально зміст наведеної засади, який досліджувався раніше, підкреслимо, що з Основного Закону вбачається основоположний постулат: органи державної влади, у тому числі й парламент, органи місцевого самоврядування та їх посадові особи мають провадити власну діяльність на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [44]. Немає сумніву в тому, що законодавець протягом правотворчості може трансформувати зміст нормативно-правових актів, які приймає. При цьому важливо, щоб подібне відбувалось з урахуванням базових правил, установлених для діяльності, зокрема, й самого розробника цих актів. Парадоксом є те, що надавши принципу стабільності характеру основної засади податкового законодавства України, законодавчий орган може відступити (й уже допускав таке) від дії цього принципу. Норма-принцип – це не звичайне правило поведінки, яке можна коригувати залежно від зміни обстановки. Норма-принцип тримає у єдності всю систему норм, які регулюють певну частину суспільних відносин. Якщо ж поряд із такою нормою існує декілька норм, які за певних умов допускають відхід від принципу, то виникає питання: чи є ця норма дійсно принциповою? Дію принципу обумовлюють обставини, або ж принцип визначає механізм своєї дії, які б обставини на нього не впливали?

Воєнний стан вніс суттєві корективи у життя учасників суспільних відносин, на яких розповсюджується право України, і відобразився в нормативній площині, в тому числі й в податковій. Науковими колами шириться думка, відповідно до якої висувається пропозиція на період воєнного чи надзвичайного стану зупинити дію принципу стабільності [19, с. 347]. Період воєнного стану сам по собі характеризується підвищеною мірою нестабільності. Податкова сфера дуже мінлива навіть при звичайному, не обтяженому певною ситуацією, темпі життєдіяльності. Дестабілізація регулювання податкових відносин, тобто відмова від засадничого принципу побудови податкової системи, в обстановці, яка є кричущо нестабільною,



може призвести до хаосу. Стабільність – це той мінімум, за який можуть ухопитись платники, щоб перебувати у стані визначеності відносно виконання податкового обов’язку й планування своєї діяльності. Це гарантія, що держава не допускатиме свавілля при введенні, зміні або скасуванні норм.

Доволі спірний підхід відносно принципу стабільності податкового законодавства сформований у постанові Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 19.04.2022 р. внаслідок касаційного перегляду справи № 816/687/16 [83]. Не заглиблюючись у фактичні обставини справи, виокремимо основні положення, розроблені судом щодо цієї засади:

- принципи податкового законодавства мають розглядатись у сукупності. З цих міркувань принцип стабільності не може досліджуватись відокремлено від інших принципів податкового законодавства, зокрема, і фіскальної достатності [83];

- покладання Конституцією України на парламент функції законотворення означає, що останній має можливість «на власний розсуд визначати зміст законів, що ним ухвалюються». Будь-які попередньо прийняті акти законодавець має право змінювати, оскільки «зміна законів (будь-як і будь-яких) власне і становить зміст конституційних повноважень Верховної Ради України». При цьому обмеженнями законодавчих повноважень парламенту є норми Конституції України та міжнародні зобов’язання України [83];

- Основний Закон не містить норм, які зобов’язували б Верховну Раду України дотримуватися особливого порядку введення в дію норм з питань оподаткування [83];

- принцип стабільності не є нормою, яка змінює порядок набрання чинності або вступу в дію всіх нових податкових правил [83];

- легальні очікування платника податків щодо незмінності правового режиму оподаткування мають урівноважуватись із суспільними (публічними) інтересами, тобто в певний момент часу при прийнятті акта, що вносить

корективи у сферу податкового регулювання, потрібно враховувати соціальні, політичні, економічні, безпекові чинники [83];

- міра стабільності залежить від багатьох чинників [83].

Ознайомившись із цим судовим рішенням, прийнятим суддями, які є представниками палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів, мусимо погодитись із поглядом суддів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду І. Л. Желтобрюх, О. В. Білоуса та С. С. Пасічник, який вони спільно виклали в Окремій думці, про те, що постанова у цій справі є скоріш економічною й політичною необхідністю, ніж вираженням ідей права [70].

З огляду на наведену вище наукову пропозицію про призупинення протягом дії воєнного чи надзвичайного стану принципу стабільності податкового законодавства, а також з урахуванням вектору розвитку судового підходу до розкриття змісту вказаного принципу, вбачаємо за потрібне навести власну позицію відносно значення досліджуваної засади та її дії протягом особливих обставин.

1. Протягом дії воєнного стану не зупиняється дія принципу верховенства права, проголошеного в ч. 1 ст. 8 Конституції України, а значить і не зупиняється дія принципу юридичної визначеності загалом, і дія принципу стабільності податкового законодавства, зокрема.

С. П. Погребняк у межах вивчення принципу юридичної визначеності зазначив, що забезпечення дії принципу верховенства права є неможливим без удосконалення системи права і системи законодавства, з огляду на що постає важлива проблема у виді визначення переліку вимог, яким мають відповідати норми права в умовах режиму верховенства права [73, с. 138]. Як влучно відмітив автор, верховенство права є дійсно режимом, тобто специфічним порядком, способом функціонування правового суспільства, у межах якого діють уже запроваджені норми і приймаються нові.

Уведення особливого правового режиму, наприклад, воєнного стану, не відміняє дію принципу верховенства права, а обумовлює її, виходячи з потреб

специфічної обстановки. У правовій державі саме режим воєнного стану впливає з режиму верховенства права і підпорядковується останньому.

2. Особливий правовий режим, який уводиться на тимчасовій основі, не розв'язує владі руки в аспекті регулювання суспільних відносин, а передбачає чіткі межі її діяльності, що вбачається з вимог Основного Закону. Протягом дії такого режиму права та свободи осіб можуть бути обмежені, проте в рамках, що імперативно закріплені. У такій ситуації влада тим паче має підтримувати довіру до себе шляхом послідовного впорядкування суспільних відносин.

3. Особливий правовий режим, вносячи по своїй суті невизначеність у суспільне життя, має спиратись на фундаментальні основи, які є точками опори при встановленні правового регулювання сфер, які потребують трансформації з огляду на обстановку. Такими основами є принципи того чи іншого законодавства.

4. Принцип стабільності податкового законодавства є установчим, самостійним, не суперечить іншим принципам такого законодавства і не має переваги над ними. Так само як і інші принципи, відображені в п. 4.1 ст. 4 ПК України, не мають вищої сили щодо принципу стабільності.

5. Принцип стабільності податкового законодавства не є умовним. Він застосовується сам по собі, як такий, що визначає порядок прийняття й введення в дію податкових норм.

6. Орган законодавчої влади не може приймати податкові закони з питань, що охоплюються принципом стабільності, будь-як, тобто допускаючи порушення цього принципу, оскільки припущення про те, що Конституція України не містить спеціальних норм про набрання чинності законами з питань оподаткування, є викривленим тлумаченням конституційних приписів. Хоч Основний Закон прямо і не визначає, що в Україні визнається і діє принцип стабільності податкового законодавства, вона встановлює принцип законності при провадженні діяльності органами влади, й принцип верховенства права, який є основоположним для держави, бо передбачений в Розділі I під назвою «Загальні засади» найвищого за юридичною силою акта.

Конституція по своїй суті не може охопити всі випадки регулювання поведінки суб'єктів у тих чи інших випадках, інакше цей акт був би надто об'ємним і захаращеним нормами, яким там не місце. Тому такий документ і встановлює базис, на підставі якого формується надбудова у виді системи законодавства, окремі частини якої регулюють конкретні напрями суспільних зав'язків.

7. Уведення нових податків чи зборів, унесення змін в елементи уже передбачених обов'язкових платежів, звуження змісту податкових пільг впливає на платника податків таким чином, що призводить до підвищення розміру сум, які він має у майбутньому сплатити на користь держави чи територіальної громади. Отже, подібна діяльність законодавчої гілки влади має наслідки для права платника на мирне володіння майном. Із дотриманням порядку внесення змін, пов'язаних із впливом на власність платника, забезпечується виконання принципу законності в діяльності владного суб'єкта. Тобто в такому разі, приймаючи зміни з урахуванням вимог принципу стабільності податкового законодавства, парламент діє у спосіб, що відповідає податковому законодавству, таким чином, не відбувається порушення ч. 2 ст. 19 Конституції України.

Неодноразово у своїх рішеннях Європейський суд з прав людини зазначав, що держава може здійснити втручання у право особи на мирне володіння майном, якщо при цьому таке втручання: 1) є законним; 2) переслідує легітимну мету «в інтересах суспільства»; 3) є пропорційним по відношенню до переслідуваної мети [231]. Окрім цього Суд наголошував: «... питання, чи було дотримано справедливого балансу між загальними інтересами суспільства та вимогами захисту основоположних прав окремої особи, виникає лише тоді, коли встановлено, що оскаржуване втручання відповідало вимозі законності і не було свавільним» [230]. При цьому вимога законності передбачає: а) дотримання відповідних положень національного законодавства з достатньою доступністю, чіткістю та передбачуваністю;

б) відповідність принципів верховенства права, що включає свободу від свавілля [226; 224].

Керуючись наведеним, варто відмітити, що норма, яка передбачає втручання у мирне володіння майном, спочатку має бути проаналізована на предмет законності (в тому числі й процедури її прийняття), лиш після цього співставлена з вимогою про дотримання справедливого балансу між загальними (публічними) і приватними інтересами. З цього вбачається, що податкова норма, яка ставить платника у гірше податкове становище (наприклад, підвищує ставку податку), і прийнята з порушенням принципу стабільності податкового законодавства, не відповідає вимозі законності, отже, таке втручання у право платника на мирне володіння його майном є свавільним.

Дія принципу стабільності податкового законодавства станом на зараз не зупинена. Отже, законодавець обмежений вимогами цього принципу навіть протягом дії воєнного стану. Більше того, парламент, знаючи про відверто небезпечну ситуацію на кордоні України із 2014 року, не адаптував до повномасштабного вторгнення податкове законодавство в контексті порядку його оновлення на час дії особливих режимів. Тож законодавець не створив умов, за яких би у платників податків сформувались легітимні очікування відносно їх поведінки у разі, якщо певний правовий режим буде введено. З урахуванням цього, доцільно резюмувати, що зупинення принципу стабільності податкового законодавства вже протягом дії воєнного стану не забезпечить юридичної визначеності як константи верховенства права.

Поміркувавши над проблематикою принципу стабільності податкового законодавства, перейдемо до його характеристики у контексті встановлення податкових пільг. У досліджуваному значенні цей принцип інтегрований з двох складників, що відображені так:

- податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року (пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України) [81];

- при встановленні або розширенні існуючих податкових пільг такі пільги застосовуються з наступного бюджетного року (п. 4.5 ст. 4 ПК України) [81].

Отже, наведений принцип є однією з центральних вимог, які мають бути дотримані уповноваженими суб'єктами у процесі творення податкових норм, направлених на встановлення, зміну чи скасування податкових пільг (установчий прояв), що закономірно впливає на можливість платника ними скористатись із урахуванням положень про момент початку, призупинення або припинення їх дії (регулятивний прояв). Розглянемо детальніше змістовні частини цього принципу в контексті податкових пільг.

1. Однією з характеристик, яка згадана в другому реченні пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України, й детермінує вказаний принцип, є категорія «бюджетний рік». Хоч у БК України і не наведено визначення цього поняття, з його ч. 1 ст. 3 вбачається, що такий період починається 1 січня кожного року і закінчується 31 грудня того ж року [8]. Тобто протягом цього періоду податкові пільги не можуть змінюватися. Інакшими словами, якщо певна пільга запроваджена до 1 січня 2023 року і розповсюджує свою дію на цей рік або на частину цього року, то відкоригувати її у межах зазначеного року владний суб'єкт не має можливості.

2. Іншим важливим аспектом вказаного принципу є категорія «зміна». На перший погляд може здатись, що в цьому сенсі немає по що говорити, тобто зміною є все, що відхиляється від норми, установленної до початку певного бюджетного року, щодо конкретної податкової пільги (вид, у якому вона надається; перелік суб'єктів, що можуть нею скористатись; термін її застосування тощо). Але не все так просто, зокрема, є доречним питання, порушене у колективній науковій роботі Д. О. Гетманцева та Ю. А. Ковалю [19, с. 344] щодо того, чи вважається зміною пільги її призупинення протягом бюджетного року? Словник української мови передбачає, що одним із значень слова «зміна» є «перехід, перетворення чого-небудь (перев. стану, руху, ознаки, властивості і т. ін.) у щось якісно інше; змінювання» [197, с. 621].

Вважаємо, що з огляду на загальну спрямованість принципу стабільності податкового законодавства, метою якого є привнесення визначеності в податкову сферу, найбільш повним із точки зору забезпечення прав платника буде такий підхід до значення цього слова, що впливає з принципу *in dubio pro tributario* (пріоритет з найбільш сприятливим для особи тлумаченням норми права) [70; 88]. З урахуванням наведеного, слово «зміна» у контексті другого речення пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України слід розуміти так: 1) всі елементи податкової пільги, встановлені станом на початок бюджетного року, не можуть змінюватись протягом такого року, тобто не можуть бути ні скасовані, ні доповнені; 2) призупинення дії пільги протягом поточного бюджетного року, на отримання якої розраховував платник, є зміною такого елемента пільги, як строк її дії, отже, протягом бюджетного року законодавець не має можливості призупинити дію пільги, тим самим поставивши платника у більш не вигідне податкове становище.

3. Пункт 4.5 ст. 4 ПК України розповсюджується на випадки, які є позитивними з точки зору інтересів платника, оскільки мова йде про темпоральну вимогу до встановлення нових пільг або розширення вже існуючих. Водночас у ситуації, коли законодавець вважає за необхідне надати нову податкову пільгу або розширити чинну протягом поточного бюджетного року, обґрунтовуючи своє рішення тими чи іншими обставинами, тим самим уводить у дію закон, що це передбачає, правове регулювання переходить із стадії творення норм у стадію їх застосування. Тому закономірно в дію вступають правила застосування податкових норм, зокрема, і презумпція правомірності рішень платника податків, що наділяє останнього законними очікуваннями відносно правомірності застосування ним закону, що введений в дію парламентом раніше настання нового бюджетного року.

Таким чином, констатуємо, що принцип стабільності встановлення податкових пільг впливає із принципу стабільності податкового законодавства, який являється галузево орієнтованим відображенням загального принципу права – юридичної визначеності. Ця засаднича вимога

має бути дотримана парламентом у процесі побудови податкового законодавства щодо надання, зміни чи скасування розглядуваних видів податкових преференцій [192, с. 468].

Вище наголошувалось на тому, що конструювання податкових преференцій, закріплених у п. 25 підрозд. 10 розд. XX ПК України, не позбавлене деяких вад, які впливають на можливість їх застосування. Першочергово варто відмітити, що наведена норма ПК України встановлює декілька комбінованих податкових преференцій: а) звільнення від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з податку на доходи фізичних осіб; б) звільнення від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з єдиного податку.

Нагадаємо, що в підрозділі 1.1 розділу 1 дисертації було зазначено, що податкові пільги не можуть передбачатись відносно такого виду податкового обов'язку, як декларування сум податку та збору. Саме тому сформовані в межах п. 25 підрозд. 10 розд. XX ПК України заходи названо комбінованими податковими преференціями, бо вони містять як пільгові, так і безпільгові характеристики. Для зручності розуміння тексту надалі не буде здійснено розмежування між пільговим і безпільговим складником, а преференції, закріплені у рамках досліджуваного положення ПК України, будуть названі податковими пільгами.

Право на застосування таких пільг мають самозайняті особи (фізичні особи–підприємці та особи, які провадять незалежну професійну діяльність), які мали або не мали найманих працівників, і є платниками відповідного податку, за умови, якщо вони призвані на військову службу під час мобілізації або залучені до виконання обов'язків щодо мобілізації за посадами, передбаченими штатами воєнного часу, під час особливого періоду, визначеного Законом України «Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію». Період, за який платники мають право застосувати пільги, охоплює весь термін військової служби конкретного платника [81]. Надалі з точки зору дотримання принципів установлення податкових пільг розглянемо проблемні



аспекти, які впливають із специфіки побудови абз. 2 п. 25 підрозд. 10 розд. XX ПК України.

1. Щодо принципу юридичної визначеності у її змістовному аспекті.

1.1. Абзац 2 розглядуваного пункту підрозд. 10 розд. XX ПК України встановлює, що підставою для застосування пільг є заява з додаванням до неї копії військового квитка або іншого документа, в якому відображена інформація про призов такої особи на військову службу, що має бути подана до органу доходів і зборів протягом 10 днів після демобілізації особи [81]. Якщо ж особа не подає вказану заяву з прикріпленою до неї копією документа протягом передбаченого строку, вона втрачає право на застосування пільг. Отже, важливим є встановлення конкретної дати, з якою законодавство пов'язує обов'язок платника щодо подання відповідної заяви. Виникає логічне питання: що таке демобілізація особи і з якого моменту особа вважається демобілізованою?

Так, абз. 6 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію» визначає, що демобілізацією є а) комплекс заходів, рішення про порядок і терміни проведення яких приймає Президент України, б) які спрямовані на планомірне переведення національної економіки, органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ і організацій на роботу і функціонування в умовах мирного часу, а Збройних Сил України, інших військових формувань, Оперативно-рятувальної служби цивільного захисту – на організацію і штати мирного часу [146]. Отже, принциповим є те, що рішення про проведення комплексу заходів, об'єднаних терміном «демобілізація», приймається виключно Президентом України.

Частина 7 ст. 23 Закону України «Про військовий обов'язок і військову службу» закріплює, що для громадян України, які призвані на військову службу, встановлюються такі строки військової служби в календарному обчисленні: для військовослужбовців, які проходять військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період, – до строків, визначених рішенням Президента України, у тому числі у зв'язку із закінченням

особливого періоду або оголошенням демобілізації [104]. Як випливає з абз. 7 ч. 1 ст. 39 цього ж Закону, у разі оголошення демобілізації звільнення з військової служби військовослужбовців, які проходять військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період, здійснюється відповідно до ч. 4 ст. 26 цього Закону [104]. Частина 4 ст. 26 досліджуваного нині нормативно-правового акта передбачає перелік підстав для звільнення з військової служби військовослужбовців, які її проходять за 1) призовом під час мобілізації, на особливий період та 2) за призовом осіб із числа резервістів в особливий період, розподіляючи всі підстави по двом блокам: а) під час дії особливого періоду (крім періоду дії воєнного стану); б) під час дії воєнного стану [104]. Доречно відмітити, що така підстава для звільнення з військової служби указаних військовослужбовців, як «у строки, визначені Указом Президента України (у строки, визначені рішенням Верховного Головнокомандувача Збройних Сил України, – для військовослужбовців, які проходять військову службу за призовом осіб із числа резервістів в особливий період)» передбачена для її застосування лише під час дії особливого періоду (крім періоду дії воєнного стану). Отже, протягом дії воєнного стану відсутня підстава для звільнення з військової служби «у строки, визначені Указом Президента України». Це означає, що чинне законодавство встановлює чіткий механізм звільнення осіб, які були мобілізовані. Тобто таке звільнення не проходить автоматично з моменту, коли Президент України ухвалює відповідний Указ.

Пропонуємо розглянути, як відбувалось звільнення військовослужбовців, які були призвані на військову службу на підставі Указу Президента України «Про часткову мобілізацію» від 21.07.2014 р. № 607/2014 [166].

Спочатку варто зазначити, що часткова мобілізація оголошувалась на 45 діб із дня набрання чинності вказаним вище Указом. 12 червня 2015 року Президентом України було прийнято Указ «Про звільнення з військової служби військовослужбовців, які були призвані на військову службу під час

мобілізації, на особливий період відповідно до Указу Президента України від 21 липня 2014 року № 607 «Про часткову мобілізацію» № 328/2015. Згідно з Указом № 328/2015 визначено, що з липня по вересень 2015 року слід провести звільнення з військової служби військовослужбовців, які були призвані на військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період на підставі Указу Президента України «Про часткову мобілізацію» [141].

В Указі № 328/2015 було наявне посилання на пп. «є» п. 1 ч. 8 ст. 26 Закону України «Про військовий обов'язок і військову службу». Цей підпункт у редакції аналізованого нормативно-правового акта від 11.06.2015 р. передбачав, що під час дії особливого періоду з військової служби звільняються військовослужбовці, призвані на військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період, у строки, визначені рішенням Президента України [104]. Це означає, що вказана норма підставу для звільнення військовослужбовців пов'язує саме з рішенням Президента України, яким у цьому випадку є Указ № 328/2015. Отже, протягом періоду, визначеному в такому Указі, військовослужбовці підлягали звільненню.

Наведене скеровує до питання: встановлений абз. 2 п. 25 підрозд. 10 розд. XX ПК України строк для подання заяви з метою застосування пільг пов'язаний з прийняттям а) загального Указу Президента України, який передбачає терміни звільнення військовослужбовців, які були призвані на військову службу під час мобілізації, на особливий період, або ж б) індивідуального акта, яким є наказ про звільнення з військової служби конкретного військовослужбовця незалежно від підстави і часу здійснення такого звільнення?

З огляду на те, що у зазначеному абзаці використовується словосполучення «її демобілізації», не виникає сумніву, що йдеться про звільнення конкретного військовослужбовця, а не загалом про прийняття відповідного Указу Президента України. Проте з точки зору терміну, яким оперує норма, а саме «демобілізація», формується ситуація, що спричиняє порушення принципу юридичної визначеності стосовно точного моменту, з якого починає

обраховуватись строк, потрібний для подання заяви про застосування пільг. Із метою внесення ясності відносно цього варто констатувати, що замість словосполучення «її демобілізації» в абз. 2 п. 25 підрозд. 10 розд. XX ПК України доцільно зазначити словосполучення «її звільнення з військової служби».

1.2. У преамбулі ПК України зазначено, що у тексті Кодексу слова «орган державної податкової служби» замінено словами «контролюючий орган» [81]. З огляду на це коректно і в абз. 2 п. 25 підрозд. 10 розд. XX ПК України замість словосполучення «органу доходів і зборів» використовувати «контролюючого органу».

Крім цього, в наведеному абзаці передбачено, що заява з додатком до неї подається до органу доходів і зборів «за місцем податкової реєстрації самозайнятої особи» [81]. Враховуючи термінологію податкового законодавства, вбачається за доцільне замість виділених слів зазначити такі «за податковою адресою самозайнятої особи».

2. Щодо принципу рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації.

Так як нині можливість застосування пільги пов'язана з подачею заяви протягом строку, що становить 10 днів після демобілізації особи, виникає також проблема стосовно відповідності формулювань, наведених у нормі, принципу рівності всіх платників перед законом.

Термін «демобілізація», зазначений у п. 25 підрозд. 10 розд. XX ПК України, можна тлумачити з точки зору вузького (звільнення особи, призваної на військову службу під час мобілізації, на особливий період, виключно після прийняття Указу Президента й на його підставі) або широкого підходу (звільнення особи, призваної на військову службу під час мобілізації, на особливий період, на будь-якій з підстав для звільнення з військової служби такої особи, у тому числі, але не виключно, після прийняття Указу Президента України й на його підставі).

Загальна мобілізація внаслідок повномасштабного вторгнення на територію України була оголошена 24.02.2022 р. [120], а її термін

продовжувався декілька разів. Тобто не відомо станом на сьогодні, скільки ще часу в Україні буде діяти такий специфічний державний захід, як мобілізація. За період мобілізації до військової служби було призвано чимало людей, деякі з яких є самозайнятими особами. Поки мобілізація триває, суб'єкт має право звільнитись з військової служби з інших підстав, що є допустимими відповідно до ч. 4 ст. 26 Закону України «Про військовий обов'язок і військову службу». Отже, Указ Президента України про визначення термінів звільнення тих, хто був мобілізований, не є єдиною підставою для звільнення з військової служби, навіть якщо в країні ще триває правовий режим воєнного стану. Однією з підстав для звільнення з військової служби є стан здоров'я військовослужбовця. Непоодинокими є випадки, коли протягом проходження служби особа зазнає серйозного поранення, яке призводить до значних порушень функцій органів чи систем організму, внаслідок чого її визнають непридатною до військової служби з виключенням з військового обліку. Якщо пільги, сформовані в межах п. 25 підрозд. 10 розд. XX ПК України, аналізувати під так званим вузьким кутом, то виникає практична ситуація, що ті особи, які звільняються з військової служби на іншій підставі, крім як з огляду на Указ Президента України, не мають право на пільги, бо ж звільнилися до моменту, поки Верховним Головнокомандувачем не було прийнято відповідний Указ, і не на підставі цього акта. Тобто вони не «демобілізовані» після оголошення «демобілізації», а звільнені на іншій підставі, до прикладу, через стан здоров'я. Наведене призводить до явного порушення принципу рівності й наявності в податковому законодавстві прояву дискримінації.

З метою уникнення такого порушення й відсутності навіть потенційної можливості тлумачити досліджувану зараз пільгу шляхом використання вузького підходу, вбачається за доцільне і для утвердження рівності всіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів дискримінації, в тексті норми замість «демобілізація» застосовувати словосполучення «звільнення з військової служби».

### 3. Щодо принципу розумності.

3.1. Як уже було зазначено, підставою для застосування тої чи іншої пільги, закріпленої в абз. 2 п. 25 підрозд. 10 розд. XX ПК України, є подання заяви до контролюючого органу протягом 10 днів після звільнення особи з військової служби. Невже цей строк для застосування пільг є достатнім? Практика доводить, що військовослужбовці, звільнені з військової служби, інколи навіть не поінформовані відносно того, що такі пільги існують, відповідно, вони і не встигають реалізувати своє право на їх використання протягом часу, імперативного передбаченого законодавцем.

Вбачається доцільним трансформувати механізм застосування вказаних пільг. В абз. 3 п. 253 Положення про проходження громадянами України військової служби у Збройних Силах України, затвердженого Указом Президента України від 10.12.2008 р. № 1153/2008, закріплено, що територіальні центри комплектування та соціальної підтримки письмово повідомляють таких суб'єктів, як: державні органи, підприємства, заклади, установи і організації, в яких громадяни працювали, навчалися або були зареєстрованими як безробітні, про призов цих громадян на військову службу [150]. Отже, територіальні центри комплектування та соціальної підтримки не повідомляють контролюючий орган, де платник перебуває на податковому обліку, про призов платника податків на військову службу. Видається правильним, щоб при здійсненні призову на військову службу громадянина, який на цей момент є самозайнятою особою, територіальні центри комплектування та соціальної підтримки письмово повідомляли про це й контролюючий орган, додаючи до такого письмового повідомлення заяву платника про те, що він ознайомлений з п. 25 підрозд. 10 розд. XX ПК України. Указаний захід забезпечить належне інформування призваних на військову службу осіб щодо їх можливості застосувати податкові пільги й про їх дії в контексті реалізації такого права.

Крім цього, десятиденний строк на подання відповідної заяви до контролюючого органу слід замітити на більш тривалий період з огляду на

усвідомлення того факту, що військовослужбовцям після звільнення треба час для адаптації власної життєдіяльності до цивільного порядку. Таким чином, розумний строк для подання подібної заяви має бути збільшений з 10 днів до одного місяця, що слідує після звільнення військовослужбовця з військової служби.

Об'єднуючи наведені міркування в конкретну пропозицію, пропонуємо:

1) абз. 2 п. 25 підрозд. 10 розд. XX ПК України викласти у такій редакції:

«Підставою для такого звільнення є заява самозайнятої особи та копія військового квитка або копія іншого документа, виданого відповідним державним органом, із зазначенням даних про призов такої особи на військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період, які подаються до контролюючого органу за податковою адресою самозайнятої особи протягом одного місяця після звільнення особи з військової служби на будь-якій підставі, визначеній частиною 4 статті 26 Закону України «Про військовий обов'язок і військову службу». Якщо звільнена з військової служби самозайнята особа перебуває на лікуванні (реабілітації) у зв'язку з проходженням військової служби за призовом під час мобілізації, на особливий період, заява і копія військового квитка або копія іншого документа, виданого відповідним державним органом, подаються цією особою протягом одного місяця після закінчення її лікування (реабілітації).»;

2) в інших абзацах п. 25 підрозд. 10 розд. XX ПК України, де міститься згадка про «демобілізацію», «демобілізовану самозайняту особу», замість наведених словосполук використовувати відповідно «звільнення з військової служби», «звільнена з військової служби самозайнята особа»;

3) викласти друге речення абз. 3 п. 253 Положення про проходження громадянами України військової служби у Збройних Силах України, затвердженого Указом Президента України від 10.12.2008 р. № 1153/2008, та доповнити цей абзац новим реченням таким чином:

«Про призов громадян на військову службу територіальні центри комплектування та соціальної підтримки письмово повідомляють державні органи, підприємства, заклади, установи і організації, в яких зазначені громадяни працювали, навчалися, були зареєстрованими як безробітні, або в яких ці громадяни перебувають на податковому обліку. Письмове повідомлення про призов громадян на військову службу подається територіальним центром комплектування та соціальної підтримки до контролюючого органу за податковою адресою платника податків у випадку, визначеному абзацом 4 цього пункту.»;

4) доповнити п. 253 Положення про проходження громадянами України військової служби у Збройних Силах України, затвердженого Указом Президента України від 10.12.2008 р. № 1153/2008, новим абзацом 4 такого змісту:

«У разі здійснення призову на військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період громадянина, який є самозайнятою особою, територіальні центри комплектування та соціальної підтримки формують і направляють до контролюючого органу за податковою адресою платника податків повідомлення про призов цієї особи на військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період. До такого повідомлення додається письмова заява самозайнятої особи, в якій зазначається, що така особа є ознайомленою з пунктом 25 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України.»;

5) інші нормативно-правові акти, які пов'язані з наведеною пропозицією, адаптувати під запропонований механізм дії аналізованих податкових пільг.

Запропоновані зміни призведуть до визначеності стосовно того, що:

а) будь-яка підстава для звільнення з військової служби військовослужбовців, призваних на військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період, а не тільки та, що передбачає звільнення «у строки, визначені Указом Президента України», беззаперечно викликатиме право на застосування



досліджуваних пільг; б) звільнення з військової служби військовослужбовця у будь-який період, у тому числі й протягом дії правового режиму воєнного стану, безсумнівно надаватиме право на застосування досліджуваних пільг; в) саме дата звільнення військовослужбовця з військової служби є визначальною у контексті обрахування строків для подання до контролюючого органу заяви з додатком до неї, що й слугує підставою для реалізації права на пільги; г) військовослужбовці, призвані на військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період, які є самозайнятими особами, будуть ознайомлені з можливістю після звільнення зі служби реалізувати право на розглядувані пільги; г) контролюючі органи будуть поінформовані про призов самозайнятої особи до військової служби; д) особи, які проходили військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період, матимуть достатньо часу після звільнення зі служби, аби реалізувати право на пільги.

### **1.3. Класифікація податкових пільг**

Питання, пов'язане з класифікацією податкових пільг, не є новим для науки податкового права, оскільки воно неодноразово розглядалось фахівцями й відображалось у працях останніх. Перш ніж формувати власні висновки щодо доцільності виокремлення тих чи інших критеріїв для поділу податкових пільг на види, необхідно проаналізувати розробки вчених щодо порушеної проблематики, аби прослідувати варіативність їх поглядів.

Групуванню податкових пільг свою дослідницьку увагу приділив Д. А. Кобильнік ще задовго до прийняття ПК України. Провадячи системне вивчення податкового законодавства, чинного на момент написання правником дисертації за темою «Правове регулювання пільг при оподаткуванні», він розподілив податкові пільги за такими критеріями: 1) за типом платника, серед яких ті пільги, що надаються: а) фізичним особам; б) юридичним особам; в) як фізичним, так і юридичним особам [37, с. 74–81]; 2) за об'єктом надання звільнень: а) майнові; б) прибуткові; в) пов'язані з

певним видом діяльності платника [37, с. 81–83]; 3) за строками дії звільнень: а) постійні; б) періодичні, серед яких довгострокові й річні; в) надзвичайні [37, с. 83–85]; 4) за каналом надходження коштів: а) державні; б) місцеві; в) сумісні [37, с. 86]; 5) за територією, на якій здійснюється дія податкової пільги: а) загальнодержавні; б) місцеві; в) регіональні [37, с. 86–88]; 6) за формою власності [37, с. 88–89]; 7) за стадією використання: а) до обрахування суми податку; б) після визначення такої суми [37, с. 89]; 8) за впливом на елементи правового механізму податку податкові пільги установлюються: а) щодо платників податків; б) за об'єктом оподаткування; в) у виді використання знижених ставок оподаткування; г) у виді використання пільгових податкових режимів [37, с. 92–93].

Згадана систематизація податкових пільг є актуальною й сьогодні, однак потребує деякого переогляду, доповнення, оновлення на підставі положень ПК України, на чому й зупинимось згодом.

Без формулювання конкретного критерію для поділу податкових пільг, О. В. Бречко серед їх сукупності вирізняє такі: а) зниження податкових ставок для деяких галузей та видів діяльності; б) звільнення від сплати податків окремих категорій підприємств; в) звільнення від сплати податку певних видів господарських операцій, продукції, робіт послуг; г) пільги, що враховують регіональні відмінності у системах оподаткування [4, с. 66].

М. І. Вишемирський запропонував авторський погляд щодо класифікації пільгових податкових преференцій, розподіливши їх за: 1) характером переваги при сплаті податку (змістовний критерій), 2) порядком застосування переваги при визначенні суми податкового платежу (формальний критерій) [14, с. 54].

Змістовний критерій спрямований на визначення того, яку саме перевагу отримуватиме платник у разі застосування пільги: зменшення суми, яка підлягає сплаті як загальнообов'язковий податковий платіж, або ж перенесення граничного моменту для сплати податку або збору на пізніший строк. З огляду на це за окресленим критерієм податкові пільги

розподіляються на ті, що: а) зменшують податкову суму, б) відкладають строк сплати податку [14, с. 54].

Водночас у межах тих, що зменшують податкову суму, автор виокремлює три підгрупи пільг:

1) податкові імунітети для певних платників податку, тобто пільги, пов'язані зі статусом платника податків, який і обумовлює можливість їх застосування [14, с. 56]. У податковому законодавстві вони передбачені шляхом наведення ознаки, що характеризує групу платників податків, до прикладу: особи з інвалідністю; особи пенсійного віку; особи, які призвані на військову службу; опікуни; піклувальники; самотні матері тощо;

2) податкові вирахування (податкові вилучення), які стосуються двох обов'язкових елементів податку – об'єкт і база оподаткування. При цьому окремим вирахуванням є податкова знижка [14, с. 57–62];

3) знижені податкові ставки [14, с. 62–63].

Податковою перевагою, направленою на відкладення строку сплати податку, М. І. Вишемирський називає зміну строку сплати податку чи збору, що може відбуватись шляхом розстрочення або відстрочення термінів їх сплати [14, с. 63–65].

Формальний критерій поділу податкових пільг убачається з п. 30.9 ст. 30 ПК України, який визначає чотири форми надання податкових пільг, керуючись при цьому алгоритмом застосування певної пільги [14, с. 65–66].

Вироблений фахівцем підхід до класифікації податкових пільг є деякою мірою логічним і виваженим, проте не позбавленим недоліків.

Варто акцентувати увагу на тому, що ст. 30 ПК України детально розкриває сутність податкових пільг, зазначаючи їх визначення, підстави для надання, форми нормативного передбачення, а також інші принципово важливі аспекти встановлення та застосування досліджуваних податкових явищ. Наукове оформлення класифікаційного критерію щодо юридичної конструкції, яка аналізується, а також видів феномену, які безпосередньо розкриваються у межах критерію, не повинно бути відірваним від нормативної

реальності. У тому випадку, коли наводиться ідея, що перебуває за межами базового законодавчого підходу до природи явища, доцільно всебічно таку ідею обґрунтувати через формування чітких пропозицій змін, згідно з якими має бути актуалізоване законодавство, аби наукова пропозиція мала прикладний аспект.

У контексті підходу автора до класифікації податкових пільг за так званним змістовним критерієм дискусійним із точки зору ст. 30 ПК України є віднесення до податкових пільг зміни строку сплати податкового платежу. При цьому автор сам підкреслює, що чинне податкове законодавство не розглядає подібну можливість платника як податкову пільгу [14, с. 64–65]. Так як правник не пропонує змін до податкового законодавства, зокрема, й до ст. 30 ПК України, на підставі яких стало б зрозуміло, яким чином зміна строку сплати податків чи зборів як пільговий юридичний засіб буде адаптована до законодавчого розуміння податкових пільг, складно прослідкувати аргументи науковця на користь позиції, що це все ж податкова пільга.

Розглядаючи види податкових пільг, Д. О. Гетманцев, В. Л. Форсюк та І. С. Беліцький акцентували увагу лише на п. 30.9 ст. 30 ПК України, який дійсно передбачає прямо визначений критерій для поділу пільг у сфері оподаткування, тобто за формами останніх [20, с. 287], однак повністю не розкриває всю різноманітність аналізованих податкових явищ. Отже, вбачається за доречне поряд із визначеними у п. 30.9 ст. 30 ПК України формами податкових пільг досліджувати й інші характеристики, які зумовлюють групування означених феноменів.

Коротко оглянувши підходи фахівців, слід перейти до виокремлення видової розгалуженості податкових пільг, що впливає з чинного податкового законодавства, шляхом формування загальних класифікаційних критеріїв, у межах яких вирізняються окремі види пільг.

1. За формами надання податкові пільги поділяються на:

а) податкове вирахування (знижка), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору [81].

Об'єднання у межах одного підпункту п. 30.9 ст. 30 ПК України двох форм надання пільг – вирахування й знижки, викладання останніх без використання єднального сполучника «і» або «та», перерахування їх через використання слова «знижки» в дужках, викликає думку, що ці форми є однаковими за своїм змістом, що є хибним припущенням [20, с. 287; 80, с. 303]. Податкове вирахування передбачає вилучення деякої складової частини об'єкта оподаткування, що призводить до зменшення суми податку, яка має бути сплачена [20, с. 287–288; 79, с. 96], тобто використовується під час розрахунку суми податку [80, с. 303]. Водночас податкова знижка полягає у зменшенні бази оподаткування на суму документально підтверджених витрат, здійснених платником протягом певного періоду [20, с. 288], тобто застосовується у контексті зменшення вже розрахованої суми податку на певний розмір [80, с. 303].

Прикладом податкового вирахування є податкова соціальна пільга, підстави і порядок застосування якої регламентовані у ст. 169 ПК України [81]. Механізм дії названої пільги такий: спочатку визначається база оподаткування, тобто розмір загального місячного оподатковуваного доходу платника, потім розраховується сума пільги й на цю суму зменшується розмір загального місячного оподатковуваного доходу платника, згодом отримана зменшена сума місячного оподатковуваного доходу множиться на ставку податку, у результаті чого й формується сума податку на доходи фізичних осіб, що підлягає сплаті за відповідний період.

На відміну від податкового вирахування «податкова знижка для фізичних осіб, які не є суб'єктами господарювання» є передбаченим у ПК України поняттям, де в пп. 14.1.170 п. 14.1 ст. 14 зазначено, що під вказаним терміном розуміється документально підтверджена сума витрат платника, який є резидентом, яка сформувалась на підставі придбання товарів (робіт, послуг) у резидентів – і фізичних, і юридичних осіб, протягом звітного року, на яку дозволяється зменшити загальний річний оподатковуваний дохід такого платника, одержаний за наслідками звітного року у виді заробітної плати

та/або дивідендів, й у випадках, закріплених цим Кодексом [81]. Деталізація застосування цієї пільги передбачена в ст. 166 ПК України.

Водночас через те, що пп. «а» п. 30.9 ст. 30 ПК України не обмежує суб'єктний склад платників й вид податку, щодо яких допускається встановлення пільг у формі знижки, отже, й щодо інших платників та видів податків і зборів, які не вказані в пп. 14.1.170 п. 14.1 ст. 14 цього Кодексу, може бути застосована пільга у виді податкової знижки, якщо це безпосередньо закріплено в податковому законодавстві;

б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору [81].

Різниця між цією формою податкових пільг та тою, що розглядалась вище, полягає в моменті застосування тої чи іншої пільги – до нарахування податку або збору чи після цього. Отже, у тих ситуаціях, коли податкова пільга розраховується вже після визначення податкового зобов'язання, тобто суми, яка належна до сплати у виді податкового платежу, вона вважається встановленою у формі, що передбачена в пп. «б» п. 30.9 ст. 30 ПК України.

Так, наприклад, платник податку на доходи фізичних осіб має подати декларацію про майновий стан і доходи за звітний рік до 1 травня року, що слідує за звітним роком (пп. 49.18.4 п. 49.18 ст. 49 ПК України) [81]. Суму податку, яка зазначена в поданій декларації, платник повинен сплатити до 1 серпня року, що слідує за звітним (п. 179.7 ст. 179 ПК України) [81]. Водночас для застосування податкової знижки з названого податку слід подати декларацію про майновий стан і доходи до 31 грудня року, що слідує за звітним роком (пп. 166.1.2 п. 166.1 ст. 166 ПК України) [81]. Сума, яка має бути повернута платнику внаслідок реалізації права на податкову знижку, зараховується на його рахунок протягом 60 днів після подання декларації (п. 179.8 ст. 179 ПК України) [81]. Таким чином, платник уповноважений скористатись пільгою у виді податкової знижки протягом строку, що перевищує строк подання декларації по відповідному податку, тобто вже після того, як податкове зобов'язання буде і нараховане, і задеклароване, і навіть

сплачене до бюджету. У такому разі податкова знижка підпадатиме під аналізовану зараз форму податкових пільг;

в) встановлення зниженої ставки податку та збору [81].

Знижена ставка є такою у разі, якщо вона передбачає понижений рівень податкового тиску на платника відносно того рівня, що є загальним, тобто застосовується через установаження базової (основної) ставки для всіх платників або видів їх діяльності, які не вирізняються деякими особливостями, що зумовлюють закріплення ставки у зниженому розмірі.

Дослідити цю форму податкових пільг можна шляхом аналізу податкових ставок з податку на додану вартість. Одразу варто відмітити, що на рівні Європейського Союзу, зокрема, в ст. 98 Директиви Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість передбачено, що держави-члени можуть застосовувати одну або дві знижених ставки цього податку і тільки щодо операцій, визначених цим документом [160]. Своєю чергою ПК України поряд із базовою (основною) ставкою у розмірі 20% від бази оподаткування містить ще й три знижені ставки – 0%, 7%, 14% [81]. Отже, за загальним правилом, до всіх операцій, що становлять об'єкт оподаткування, застосовується базова (основна) ставка, й тільки щодо деяких із всієї сукупності операцій, що є об'єктом оподаткування цим податком і не звільнені від оподаткування, застосовується певна знижена ставка;

г) звільнення від сплати податку та збору [81].

Як підкреслюють Д. О. Гетманцев, В. Л. Форсюк та І. С. Беліцький, хоч у загальній нормі, якою є пп. «г» п. 30.9 ст. 30 ПК України [81], при встановленні форми надання податкових пільг зазначено «звільнення від сплати податку та збору», у спеціальних нормах цього ж Кодексу, тобто тих, які безпосередньо передбачають перелік пільг по податку та збору, визначених у розглядуваній формі, здебільшого закріплено формулювання «звільнення від оподаткування», що дає підстави виснувати про ототожнення законодавцем цих двох словосполук [20, с. 290]. Прикладом подібних спеціальних норм є ст. 142 ПК України (щодо податку на прибуток підприємств), ст. 197 ПК

України (щодо податку на додану вартість), п. 42 підрозділу 5 розділу XX ПК України (щодо акцизного податку) тощо [81].

2. За суб'єктами встановлення слід виокремити види податкових пільг, серед яких ті, що встановлюються: 1) Верховною Радою України; 2) Верховною Радою Автономної Республіки Крим; 3) сільськими, селищними, міськими радами.

Ті податкові пільги, що встановлюються єдиним органом законодавчої влади України, вважаються визначеними у законодавстві у разі їх закріплення в законі, що регулює відносини у сфері оподаткування. Водночас ті податкові пільги, що встановлюються Верховною Радою Автономної Республіки Крим або сільськими, селищними, міськими радами можуть бути ними введені тільки у тому разі, якщо подібне повноваження органів влади передбачено в ПК України, що й впливає з ряду його норм, зокрема, з п. 4.4 ст. 4, п. 12.2 та п. 12.3 ст. 12. Своєю чергою встановленими цими органами податкові пільги вважатимуться лише тоді, коли названими суб'єктами буде прийнято відповідний нормативно-правовий акт.

3. За підставами для надання податкові пільги можуть бути такими, що надаються через особливості, які характеризують:

1) певну групу платників податків.

Досліджувані особливості, які зумовлюють надання податкових пільг, впливають з різних факторів, притаманних певним особам, яких у контексті вирішення платників, ладних застосувати пільгу, об'єднано в групи. Такими особливостями є: стан здоров'я, заслуги перед Батьківщиною, сімейний стан, досягнення поважного віку тощо. У податковому законодавстві згадані категорії осіб позначаються шляхом використання формулювань, у тому числі, але не виключно: «особи з інвалідністю», «учасники бойових дій», «одинокі матері», «пенсіонери» та інші. Аби отримати можливість скористатись пільгою, суб'єкт має довести свою належність до певної з категорій осіб. Для цього слід одержати документ, який підтверджує



відповідний статус: пенсійне посвідчення; посвідчення учасника бойових дій тощо;

2) вид діяльності платників податків.

Ці особливості вбачаються саме з діяльності платника податків, провадження якої є тим ідентифікаційним чинником для надання пільги. Нині в ПК України передбачені податкові пільги, пов'язані з здійсненням видів діяльності, серед яких: міжнародні перевезення пасажирів, багажу, вантажів; виробництво фармацевтичних препаратів; оптова торгівля фармацевтичними товарами; вирощування зернових культур; комп'ютерне програмування та інші види діяльності;

3) об'єкт оподаткування.

Спершу зупинимось на тому питанні, яке порушувалось у підрозділі 1.1 розділу 1 дисертації в рамках огляду позиції професора А. М. Соколовської щодо визначення «податкових пільг», про те, чи доречно застосовуване в законодавстві формулювання «не є об'єктом оподаткування» вважати податковою пільгою.

Пункт 7.1 ст. 7 ПК України закріплює перелік обов'язкових елементів податку [81]. У зв'язку з тим, що нормотворець ці елементи податку наділив обов'язковим характером, їх наявність у сукупності, з огляду на єдиний підхід до встановлення податків та зборів, який у виді принципу податкового законодавства передбачений в пп. 4.1.11 п. 4.1 ст. 4 ПК України [81], дає підстави констатувати, що певний податок установлений і в платника виник податковий обов'язок по ньому.

Одним із обов'язкових елементів податку є об'єкт оподаткування. Згідно з п. 22.1 ст. 22 ПК України об'єктом оподаткування може бути: майно; товари; дохід (прибуток) або його частина; обороти з реалізації товарів (робіт, послуг); операції з постачання товарів (робіт, послуг); інші об'єкти. Важливо, що в цій же нормі ПК України чітко підкреслює, що саме з наявністю об'єкта оподаткування податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку [81]. З цього вбачається висновок, що саме наявність у

платника об'єкта оподаткування викликає виникнення в останнього податкового обов'язку. Отже, якщо немає об'єкта оподаткування, то відсутній податковий обов'язок.

Наголошуємо, що у передбаченому в п. 30.1 ст. 30 ПК України визначенні «податкова пільга» закріплено, що нею є «звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі» [81].

Керуючись зазначеним, резюмуємо, що не віднесення тих чи інших операцій, майна, доходу тощо до об'єктів оподаткування шляхом використання нормативної конструкції «не є об'єктом оподаткування», свідчить про відсутність у конкретному правовому випадку за конкретним податком або збором обов'язкового елементу податку – об'єкта. Через це вказану конструкцію не доцільно вважати податковою пільгою, оскільки остання застосовується як звільнення саме від податку (що містить усі обов'язкові елементи) або як його сплата в меншому розмірі. Таким чином, правова конструкція «не є об'єктом оподаткування» не є податковою пільгою, оскільки деякі види доходів, майна, товарів, операцій тощо знаходяться поза межами розглядуваного елементу податку – його об'єкта.

Водночас у деяких судових рішеннях можна натрапити на формулювання, що конструкція «не є об'єктом оподаткування» все ж є податковою пільгою. До прикладу, в постанові Верховного Суду у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду від 17.02.2020 р. у справі № 820/3556/17 зазначено: «Положеннями підпункту 266.2.2 пункту 266.2 статті 266 Податкового кодексу України встановлюються податкові пільги із податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки» [89]. Відмітимо, що пп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 ПК України, на який здійснює посилання Суд, передбачає конструкцію «не є об'єктом оподаткування» [81]. У низці інших постанов Касаційного адміністративного суду Верховного Суду також проглядається те, що названа конструкція визначається Судом саме як

податкова пільга [90; 91; 92]. При цьому у відповідних судових рішеннях у контексті аналізу пп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 ПК України робиться акцент на тому, що ця норма передбачає пільги саме у формі звільнення від оподаткування.

Видається правильним, з огляду на врахування загальних положень ПК України, зокрема, про встановлення податків і зборів, стверджувати, що формулювання «звільнення від оподаткування» й «не є об'єктом оподаткування» не вважаються тотожними. Навіть якщо законодавець і закладав ідею встановлення податкових пільг через конструкцію «не є об'єктом оподаткування», згадане формулювання звертає до відсутності в певній правовій ситуації об'єкта оподаткування як такого. Отже, у подібних випадках у платника взагалі не виникає податкового обов'язку (п. 22.1 ст. 22 ПК України), в контексті виконання якого він потенційно може застосувати пільгу (п. 30.1 ст. 30 ПК України).

У тому разі, коли надання пільги пояснюється характеристикою об'єкта оподаткування, вважається, що останній є підвалиною для встановлення пільги. Наприклад, ПК України в ст. 185 визначає об'єкт оподаткування податком на додану вартість, який включає в себе загальний перелік операцій. Поряд із цим, в інших статтях ПК України деталізує, які саме операції із загального переліку оподатковуваних операцій мають певні особливості, через які щодо них застосовується та чи інша податкова пільга – знижена ставка, звільнення від оподаткування;

4) характер та суспільне значення здійснюваних платниками витрат.

Прикладом, який найбільш зрозуміло пояснює сутність податкових пільг, що надані на такій підставі, є пп. 170.7.8 п. 170.7 ст. 170 та пп. 165.1.54 п. 165.1 ст. 165 ПК України, відповідно до якого отримана благодійником сума благодійної допомоги не включається до оподаткованого доходу, якщо вона спрямовується на закупівлю визначених товарів (робіт, послуг), які є необхідними в умовах здійснення оборонних заходів [81]. З огляду на беззастережну важливість витрат, які здійснюють волонтери, дохід у виді

благодійної допомоги, отриманий протягом певного періоду і витрачений з чітко передбаченою законодавством метою, є звільненим від оподаткування.

4. За колом платників, які мають право на застосування пільги, останні поділяються на ті, що надаються:

1) фізичним або юридичним особам у цілому. Такі пільги передбачаються щодо загального кола осіб, без виділення з них більш вузької групи суб'єктів. Наприклад, пп. 266.4.1 п. 266.4 ст. 266 ПК України встановлюється пільга, яка розповсюджує свій нормативний вплив на всіх платників податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, – фізичних осіб [81]. Відносно юридичних осіб прикладом подібного формулювання пільги є п. 9 підрозділу 8 розділу XX ПК України, який закріплює право платників єдиного податку третьої групи, у тому числі й юридичних осіб, за деяким виключенням, протягом певного періоду часу застосовувати пільгу у виді зниженої ставки єдиного податку [81];

2) конкретно визначеним фізичним або юридичним особам, об'єднаним у групу платників податків за деякою характеристикою. Названі пільги встановлюються відносно певної категорії суб'єктів, що виокремлюються у групу платників, які мають право на пільгу, та об'єднані в цю групу через визначальну рису. Згадана властивість повинна бути належна групі платників загалом, без індивідуального виділення з цієї групи тільки тих суб'єктів, які реально пільгою можуть скористатись, й безпідставного залишення за межами групи тих, які втрачають можливість реалізувати право на застосування пільги. Наприклад, у ст. 169 ПК України окреслено перелік платників податку на доходи фізичних осіб, які вирізняються від усіх інших фізичних осіб властивою характеристикою, відповідність якій стає основою для застосування пільги [81]. Своєю чергою ст. 282 ПК України встановлює так звані групи юридичних осіб, які звільняються від сплати земельного податку [81].

5. За напрямом використання коштів, вивільнених внаслідок надання податкових пільг, останні бувають:

1) умовними, тобто такими, як впливає з пп. 16.1.6 п. 16.1 ст. 16 ПК України, що надаються за умови використання коштів платника, які залишаються в нього внаслідок надання йому пільги, у визначеному державою порядку [81]. Отже, заощадженні через дію пільги кошти, які мали б бути сплачені у виді податкового платежу за відсутності пільги, мають бути використані платником не довільно, а лише в тому порядку, що є передбаченим. Порушення закріпленої умови закономірно призводить до втрати платником права на застосування пільги та інших негативних правових наслідків, що встановлюються в податковому законодавстві.

Так, згідно з п. 41 підрозділу 4 розділу XX ПК України на тимчасовий період встановлена податкова пільга з податку на прибуток підприємств у виді звільнення від оподаткування прибутку суб'єктів літакобудування, перелік яких визначений у ст. 2 Закону України «Про розвиток літакобудівної промисловості» [81; 157]. При цьому кошти, які залишаються у платників завдяки дії пільги, використовуються ними за чітко передбаченими напрямками. Більше того, контроль за цільовим використанням таких коштів здійснюється у порядку, що встановлений Кабінетом Міністрів України [130]. Недотримання умов надання вказаної пільги може призвести до збільшення податкового зобов'язання з досліджуваного податку, застосування пені й штрафних санкцій [81];

2) безумовними, які надаються без передбачення вимоги до платників, які мають право на застосування пільги, відносно цільового використання коштів, які залишаються у них на підставі дії пільги.

Прикладом такої пільги може слугувати надана на певний строк можливість не сплачувати єдиний податок фізичним особам-підприємцям, які є платниками такого податку першої або другої групи, що вбачається з п. 9 підрозділу 8 розділу XX ПК України [81]. Застосування цієї пільги не викликає у платників обов'язку відносно цільового використання вивільнених унаслідок реалізації права на пільгу коштів за заздалегідь встановленими напрямками.

б. За строком дії податкові пільги слід поділяти на:

1) постійні, які передбачаються в податковому законодавстві без визначення часових меж їх дії. Наприклад, згідно з пп. «в» пп. 195.1.2 п. 195.1 ст. 195 ПК України податкова пільга у формі зниженої ставки податку на додану вартість, яка становить 0% від бази оподаткування, застосовується, зокрема, до операцій з постачання товарів для заправки (дозаправки) та забезпечення космічних кораблів, космічних ракетних носіїв або супутників Землі [81]. Законодавство не містить положення про період дії такої пільги, отже, поки відповідна норма чинна, пільгу доречно вважати постійною.

Але варто констатувати, що з огляду на повноваження Верховної Ради України змінювати закони, у тому числі й ПК України, будь-яка податкова пільга може згодом бути скасована. Отже, постійний характер податкових пільг по своїй суті не є абсолютним, бо невизначений кінцевий момент існування пільг не означає, що вони є встановленими назавжди.

З моменту набрання чинності ПК України й до 01.04.2014 р. операції з постачання лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів (у тому числі аптечними закладами), а також виробів медичного призначення за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України, згідно з пп. 197.1.27 п. 197.1 ст. 197 ПК України були звільнені від оподаткування податком на додану вартість. Ситуація змінилась внаслідок прийняття Закону України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» [121], відповідно до якого пп. 197.1.27 п. 197.1 ст. 197 ПК України був виключений, а п. 193.1 ст. 193 ПК України, що визначає ставки податку на додану вартість, був доповнений пп. «в», відповідного до якого встановлювалась знижена ставка податку на додану вартість у розмірі 7% від бази оподаткування щодо згаданих вище операцій з лікарськими засобами і виробами медичного призначення. Цей випадок транслює, що пільга, первинно встановлена без визначення періоду її дії, з плином часу може бути скасована;

2) тимчасові, тобто ті, що закріплюються в податковому законодавстві із зазначенням часових меж їх дії. При цьому проміжки часу можуть бути визначені як прямо, так і з посиланням на подію, яка має неодмінно настати у майбутньому, і з якою пов'язується момент припинення дії пільги.

Пряме визначення строку надання пільги передбачене в п. 38 підрозділу 2 розділу XX ПК України, де зазначено, що звільняються від оподаткування податком на додану вартість деякі операції «тимчасово, до 31 грудня 2023 року» [81]. Своєю чергою, п. 86 цього ж підрозділу розділу XX ПК України встановлює термін дії пільги з апелюванням до настання відповідної події, що відображається через таке формулювання: «Тимчасово, протягом дії воєнного стану в Україні, ... та шести місяців після місяця, в якому воєнний стан буде припинено або скасовано...» [81]. З огляду на специфіку правового режиму воєнного стану, чітку дату його скасування або припинення наперед визначити неможливо. Тому й доцільно період дії преференційного засобу пов'язувати з терміном дії особливого режиму, через який деяка пільга й введена.

У межах дослідження цього критерію для поділу податкових пільг варто звернутись до позиції авторів, які за строком дії поряд із постійними і періодичними (тимчасовими) пільгами виділяють також надзвичайні, які запроваджуються на проміжок часу, що вирізняється деякими особливостями (наприклад, пільги, надані внаслідок стихійного лиха, тощо) [37, с. 85; 13, с. 147]. Як видається, певні виняткові обставини, які спричиняють уведення тих чи інших пільг на деякий період часу, по суті не впливають на характеристику пільг – обмеженість строку їх дії. Тобто хоч пільга і виникає внаслідок особливої ситуації, період її дії є тимчасовим, визначеним рамками, обумовленими наявністю певної обставини. Тому вбачається недоцільним окремо виділяти за строком дії так звані надзвичайні пільги.

## Висновки до Розділу 1

На підставі дослідження загальних положень про податкові пільги сформовано такі висновки:

1. Окреслено зміст поняття «правова природа юридичного явища», під яким мається на увазі сукупність його загальних ознак і особливостей, а також відмінностей останнього від подібних за змістом явищ, завдяки встановленню яких (загальних ознак, особливостей, відмінностей) визначається дійсна сутність феномена, що вивчається. З огляду на зазначений погляд до розуміння згаданого поняття подальший розгляд правової природи податкових пільг здійснено шляхом виокремлення: а) загальних ознак правових пільг, б) особливостей податкових пільг і в) їх співвідношення з подібними категоріями.

2. Загальними ознаками правових пільг названо:

- їх належність до допоміжних способів правового регулювання;
- їх установлення на рівні нормативно-правових актів, а не індивідуальних актів;

- неперсоніфікований характер, який проявляється у закріпленні умов для застосування пільг, яким має відповідати суб'єкт або характер його діяльності для того, щоб ними скористатись;

- механізм їх прояву, який полягає у встановленні додаткових, виняткових прав для суб'єктів, або повному чи частковому звільненні від виконання обов'язків;

- мету їх передбачення, що проявляється у: а) наявності суб'єктивних та/або об'єктивних чинників, які обтяжують правове становище суб'єктів або ускладнюють можливість ведення ними певної діяльності, б) усвідомлення необхідності введення покращених правових умов щодо окремих груп осіб або стосовно проваджуваної такими особами діяльності для досягнення поставлених цілей, що обумовлюють запровадження пільг.

3. Особливостями податкових пільг визначено: 1) їх встановлення в межах конкретної системи законодавства; 2) їх передбачення на рівні



податкового законодавства України; 3) проявляються у виконанні платником свого податкового обов'язку з урахуванням особливостей, зумовлених застосуванням пільг; 4) механізм їх дії полягає у звільненні платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку чи збору, або в установленні правообов'язку платника сплачувати податок чи збір у меншому розмірі; 5) надаються у формах, визначених законодавством; 6) є неперсоніфікованими й застосовуються за наявності передбачених законодавством підстав; 7) можуть установлюватися як по податкам, так і по зборам; 8) можуть передбачатись на постійній або на тимчасовій основі; 9) є факультативним елементом правового механізму податку.

4. Відмічено, що трапляються поодинокі виключення із такої характеристики податкових пільг як їх неперсоніфікованість і застосування за наявності передбачених законодавством підстав, що проявляються у чіткому визначенні на рівні законодавства переліку суб'єктів, на яких розповсюджується пільга. Виокремлено відповідне виключення, закріплене в пп. 282.1.3 п. 282.1 ст. 282 ПК України, де зазначено, що від сплати земельного податку звільняються бази олімпійської та паролімпійської підготовки, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України. Протягом аналізу цієї податкової пільги з'ясовано, що Постанова Кабінету Міністрів України від 24.10.2018 р. № 871, яка передбачає згаданий у пп. 282.1.3 п. 282.1 ст. 282 ПК України перелік, не містить пояснення відносно того, чому деякі бази олімпійської та паролімпійської підготовки, маючи відповідний статус, не включені до переліку суб'єктів, які мають право на пільгу з земельного податку. Натомість обґрунтування того, чому деякі бази включені до переліку, що надає право на застосування пільги із земельного податку, а деякі не включені до нього, визначене саме в Пояснювальній записці до відповідної Постанови, а не в тексті останньої. Так як пояснювальна записка, будучи обов'язковим додатком до постанови Кабінету Міністрів України, сама по собі не встановлює норми права, які є загальнообов'язковими, видається доцільним для забезпечення юридичної визначеності й послідовності викладення

податково-правових норм, які обумовлюють застосування пільг, у преамбулі постанов Кабінету Міністрів України, що закріплюють конкретні переліки суб'єктів, уповноважених використовувати пільги, окреслювати умови включення платників до цих переліків.

5. У ході здійснення співвідношення податкових пільг з державною підтримкою та державною допомогою встановлено таке. Державна підтримка є ширшим за змістом поняттям за державну допомогу. Державна допомога надається, зокрема, й шляхом передбачення на законодавчому рівні податкових пільг. Тобто податкові пільги є вузькою категорією за указані вище, бо являють собою одну з форм державної допомоги. Відповідно, досліджувані правові категорії є родовими відносно податкових пільг, бо охоплюють своїм змістом велику сукупність видових понять, розкриваючи їх найбільш суттєві ознаки. Названі порівнювані категорії об'єднує те, що вони спрямовані на надання визначених широким колом нормативно-правових актів (у тому числі, але не виключно, тих, що регулюють податкові відносини) переваг певним суб'єктам (у тому числі, але не виключно, платникам податків), що зумовлює первинні втрати бюджетів від їх застосування із перспективною метою отримання в майбутньому економічних, репутаційних, стратегічних результатів або ж задоволення соціальних потреб. Водночас відрізняє досліджувані категорії те, що податкові пільги спрямовані не загалом на усіх суб'єктів права, а лиш на платників податків, вводяться виключно на рівні податкового законодавства, реалізуються в межах податкових відносин, спрямовані на виконання платниками податкового обов'язку з урахуванням особливостей, пов'язаних із застосуванням пільг.

6. При провадженні порівняння податкових пільг і податкових стимулів зазначено, що податкові пільги є так званими позитивними податковими стимулами, які поряд із іншими мотиваційними засобами правового регулювання сфери оподаткування, створюють для платників покращені умови виконання ними податкового обов'язку. Головна відмінність

податкових пільг і податкових стимулів полягає в тому, що останні не обмежуються лише пільгами, а включають у себе й інші податкові засоби.

7. Встановлено, що податкові пільги є вужчим поняттям за податкові преференції, які можуть бути пільговими, безпільговими, комбінованими. Із зазначеного випливає, що податкові пільги є одними із засобів реалізації податкових преференцій, проте не єдиними.

8. Принципи встановлення податкових пільг визначено як змістовні й процедурні вимоги установчого характеру, спрямовані на впорядкування діяльності суб'єктів, уповноважених зазначені податкові преференції вводити, змінювати або ж скасовувати, систему яких складають відповідні загальні принципи права, що розкриваються через їх галузево орієнтований контекст, а також окремі принципи податкового права.

9. Зазначено, що систему принципів установлення податкових пільг складають такі принципи: законність, юридична визначеність (її змістовний і процедурний аспекти), розумність, пропорційність, фіскальна достатність, рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, соціальна справедливість, економічність оподаткування, нейтральність оподаткування, стабільність (як процедурний аспект вияву принципу юридичної визначеності).

10. У ході дослідження принципу фіскальної достатності як принципу встановлення податкових пільг зроблено висновки про те, що останній: а) поширює свою дію у тому числі й на встановлення факультативних елементів правового механізму податку, які впливають на обсяг надходжень бюджету, до яких (елементів) віднесено зокрема й податкові пільги; б) має досліджуватись відносно всіх етапів існування в податковому законодавстві податкових пільг: їх первинне введення, зміна, скасування; в) обґрунтовується через необхідність досягнення збалансованості між обсягами витрат і доходів державного і місцевих бюджетів, тому повинен ураховуватися щодо встановлення податкових пільг як із загальнодержавних податків і зборів, так і з місцевих; г) має бути всебічно проаналізований у межах проходження тесту

на пропорційність у випадках, коли уповноважений суб'єкт бажає змінити податкову пільгу шляхом звуження її меж або ж скасувати останню.

11. Протягом аналізу принципу економічності оподаткування запропоновано пп. 4.1.7 п. 4.1 ст. 4 ПК України викласти у такій редакції: «економічність оподаткування – установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування. Установлення податкових пільг із обов'язковим здійсненням попередньої оцінки їх ефективності». Підкреслено, що механізм перевірки ефективності податкових пільг має бути комплексним, для чого обов'язково слід здійснювати як попереднє оцінювання ефективності податкових пільг (у процесі нормотворення), так і подальше (у процесі застосування встановлених пільг). Такий підхід ладен відсіяти ще протягом творення податково-правових норм ті пільги, що виявляються явно неефективними (попереднє оцінювання), або ж згодом скасувати ті пільги, які в результаті своєї дії виявились неефективними (подальше оцінювання).

12. У результаті вивчення нормативного, практичного, наукового інформаційного масиву щодо природи принципу стабільності та його дії протягом особливого правового режиму наголошено на тому, що у період воєнного стану не зупиняється дія принципу верховенства права, проголошеного в ч. 1 ст. 8 Конституції України, а значить і не зупиняється дія принципу юридичної визначеності загалом, і дія принципу стабільності податкового законодавства, зокрема. У правовій державі саме режим воєнного стану впливає з режиму верховенства права і підпорядковується останньому.

13. Акцентовано, що такий принцип установлення податкових пільг як стабільність інтегрований з двох складників: а) податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року; б) при встановленні або розширенні існуючих податкових пільг такі пільги застосовуються з наступного бюджетного року. При цьому застосоване в так званому першому складнику названого принципу слово «зміна» слід розуміти так: 1) всі елементи податкової пільги, встановлені станом на початок бюджетного року, не

можуть змінюватись протягом такого року, тобто не можуть бути ні скасовані, ні доповнені; 2) призупинення дії пільги протягом поточного бюджетного року, на отримання якої розраховував платник, є зміною такого елемента пільги, як строк її дії, отже, протягом бюджетного року законодавець не має можливості призупинити дію пільги, тим самим поставивши платника у більш невідгідне податкове становище.

14. Запропоновано у новій редакції викласти п. 25 підрозд. 10 розд. XX ПК України, який передбачає податкові пільги з податку на доходи фізичних осіб та єдиного податку для тих самозайнятих осіб, що були призвані на військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період. Констатовано, що необхідність внесення відповідних змін впливає з наявності в означеному положенні ПК України проявів порушення декількох принципів установлення податкових пільг, а саме юридичної визначеності, рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, розумності.

15. Здійснено класифікацію податкових пільг за такими критеріями:

1) за формами надання: а) податкове вирахування (знижка), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору; б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору; в) встановлення зниженої ставки податку та збору; г) звільнення від сплати податку та збору;

2) за суб'єктами встановлення виокремлено ті податкові пільги, що встановлюються: а) Верховною Радою України; б) Верховною Радою Автономної Республіки Крим; в) сільськими, селищними, міськими радами;

3) за підставами для надання виділено податкові пільги, що надаються через особливості, які характеризують: а) певну групу платників податків; б) вид діяльності платників податків; в) об'єкт оподаткування; г) характер та суспільне значення здійснюваних платниками витрат;

4) за колом платників, які мають право на застосування пільг, останні розподілено на ті, що надаються: а) фізичним або юридичним особам у цілому;

б) конкретно визначеним фізичним або юридичним особам, об'єднаним у групу платників податків за деякою характеристикою;

5) за напрямом використання коштів, вивільнених внаслідок надання податкових пільг, останні поділено на: а) умовні; б) безумовні;

б) за строком дії: а) постійні; б) тимчасові.

16. Відмічено, що не віднесення тих чи інших операцій, майна, доходу тощо до об'єктів оподаткування шляхом використання нормативної конструкції «не є об'єктом оподаткування», свідчить про відсутність у конкретному правовому випадку за конкретним податком або збором обов'язкового елементу податку – об'єкта. Через це вказану конструкцію не доцільно вважати податковою пільгою, оскільки остання застосовується як звільнення саме від податку (що містить усі обов'язкові елементи) або як його сплату в меншому розмірі.

17. Констатовано, що недоцільно за строком дії поряд із постійними і тимчасовими податковими пільгами виділяти ще й надзвичайні. Це пояснено тим, що пільга, яка з'являється в законодавстві через особливу ситуацію (наприклад, стихійне лихо), все одно передбачається на тимчасовий період, тобто такий, що визначений рамками, обумовленими наявністю певної обставини.

## РОЗДІЛ 2

### ПРОЦЕДУРИ ВСТАНОВЛЕННЯ І ВИКОРИСТАННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ

#### 2.1. Процедура встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні

Для дослідження процедури встановлення податкових пільг спочатку на загальнодержавному, а згодом і на місцевому рівнях, першочергово доцільно розглянути поняття «процедура».

Словник української мови визначає процедуру як офіційно закріплений чи сформований за звичаєм порядок здійснення, виконання або оформлення чогось, сукупність певних дій [200, с. 343]. Таке ж визначення поняття «процедура» надано у Великому тлумачному словнику сучасної української мови [7, с. 1179]. Наведене зумовлює виокремлення ознак процедури, згідно з якими остання:

а) є сукупністю дій, які формують певний порядок (хід) здійснення, виконання чого-небудь;

б) має бути офіційно встановлена та / або прийнята за звичаєм.

Оскільки метою є розгляд процедури встановлення податкових пільг, то варто говорити не просто про процедуру, а про правову процедуру.

Тому першочергово необхідно звернутись до Основного Закону, аби дослідити закладені в ньому підвалини змісту процедури, а саме правової процедури. Не випадково варто згадати положення, відображені в ст. 8 та ст. 19 Конституції України, відповідно до яких:

- в Україні визнається і діє принцип верховенства права. Конституція України має найвищу юридичну силу. Закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй;

- органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [44].

Указана не випадковість полягає в очевидному зв'язку цих норм, який можна прослідкувати таким чином:

- по-перше, зв'язок виявляється в ієрархії нормативно-правових актів за юридичною силою, найвищу позицію в якій займає саме Конституція України, нормами якої визнано дію в Україні принципу верховенства права;

- по-друге, одним із елементів принципу верховенства права є законність [11, с. 177], який задекларовано як принцип у вже згаданій ч. 2 ст. 19 Основного Закону, де закріплено обов'язок органів державної влади та органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

Таким чином, Конституція України у названих статтях встановлює одну із зазначених вище ознак процедури (правової процедури) – її офіційне передбачення, тобто встановлення у нормативно-правовому акті, який приймається на основі Конституції України та відповідає їй. Своєю чергою суб'єкти, які зобов'язані дотримуватись тої чи іншої процедури, якими є, зокрема, органи державної влади, органи місцевого самоврядування та їх посадові особи, повинні діяти в на підставі, у межах та у спосіб, що визначені відповідним нормативно-правовим актом.

Крім того, варто ще зупинитися на значенні законності як елементу принципу верховенства права, який полягає у поширенні цієї вимоги у тому числі й на органи влади, наділені повноваженнями. Оскільки умова законності спрямовується до діяльності посадових осіб, то вона також вимагає, щоб ці особи а) мали уповноваження на свої дії та б) діяли в межах наданих їм повноважень [11, с. 178] Указане свідчить, що згадане «уповноваження на свої дії» в органів влади та їх посадових осіб – це передбачені нормативно-правовими актами їх компетенція та повноваження, а словосполучка «діяли в межах наданих їм повноважень» – це встановлена нормативно-правовим актом сукупність способів, засобів та / або дій, здійснення яких має бути передбачено нормативно-правовим актом як підстава та повноваження (права та обов'язки органів влади та їх посадовців).



Таким чином, вище проілюстровано виключно підвалини для розуміння процедури (правової процедури) загалом, які вбачаються з Конституції України.

Наступним доцільним кроком є огляд точок зору науковців стосовно понять «процедура», «правова процедура» тощо, зокрема у розрізі процедури встановлення податкових пільг.

Проаналізовані роботи науковців направлені на розгляд понять «процедура», «правова / юридична процедура» в контексті їх співвідношення із поняттями «процес», «юридичний процес» та, у першу чергу, досліджують зміст останніх.

Наприклад, А. Й. Іванський, міркуючи про юридичний процес, наголошує, що останній: а) є порядком діяльності державних органів, впорядкованим процесуальними нормами, та б) складається з системи процесуальних дій з підготовки, прийняття і документування юридичних рішень загального й індивідуального характеру [33, с. 131]. Юридичний процес, за поглядом правника, є складною, триваючою в часі діяльністю, що складається з процесуальних стадій, які мають чітко визначену послідовність. За змістом він є ланцюгом взаємопов'язаних процесуальних дій чи рішень, що фіксуються у відповідних документах [33, с. 134].

Поряд із цим, Л. М. Касьяненко визначає процес як юридично значущі дії, що вчиняються у визначеній законодавцем послідовності [35, с. 57].

А. Й. Іванський, поряд із визначенням поняття «юридичний процес», виділив такі його ознаки: 1) є владною діяльністю компетентних суб'єктів; 2) урегульований нормами процесуального характеру і здійснюється відповідно до заздалегідь передбаченого порядку; 3) спрямований на прийняття юридично значущих рішень загального чи індивідуального характеру; 4) є формою втілення в життя норм матеріального права; 5) вирізняється своєю стадійністю [33, с. 131–132].

Завершуючи огляд викладених науковцями точок зору щодо понять «процес», «юридичний процес», слід навести такі проміжні висновки. Процес,

зокрема правовий, є регламентованою нормами права діяльністю конкретно визначеного суб'єкта або ж суб'єктів влади, виражається через сукупність їх дій та / або здійснюваних ними процедур та спрямований на досягнення певної мети, результат реалізації якої обов'язково фіксується у документах (нормативно-правових актах або ж в актах індивідуальної дії).

Що ж стосується співвідношення понять «процедура», «правова / юридична процедура» із поняттями «процес», «юридичний процес», то, на думку Л. М. Касьяненко, поняття «процес» є більш об'ємним за поняття «процедура», оскільки останнє відображає лише частину процесу, що має самостійне значення для будь-яких правовідносин [35, с. 55].

А. Й. Іванський щодо співвідношення процесу та процедури виокремлює твердження відносно того, що у рамках юридичного процесу існують юридичні процедури, при цьому ці феномени співвідносяться як загальне і часткове [33, с. 133]. Юридичну процедуру доцільніше розглядати у якості порядку здійснення конкретної юридичної дії, а юридичний процес – як сукупність юридичних процедур [33, с. 133].

Л. М. Касьяненко, своєю чергою, теж вказує на близькість понять «правовий процес» і «правова процедура», зокрема у зв'язку із спільним коренем цих слів у відповідних латинських словах. Тому автор розглядає разом ці два поняття і з етимологічного, і з юридичного боку у статичній та динамічній [35, с. 56]. У статичному значенні «правовий процес» і «правова процедура» є закріпленим нормативно або ж виробленим за посередництвом практики порядком провадження певних дій, у разі відсутності якого певна діяльність мала б несистемний характер, ладний призвести до неможливості впорядкування тих чи інших відносин. Динамічний контекст полягає в тому, що досліджувані явища можуть розглядатися як практична реалізація передбаченого порядку способом 1) видання правових актів, 2) прийняття рішень, 3) вчинення певних дій для їх виконання [35, с. 56].

Із вказаної тези вченої вбачається певне ототожнення правового процесу і правової процедури. Такий характер пов'язаності понять розкривається у

тому числі й через спільні риси досліджуваних категорій, серед яких: а) чітка врегульованість останніх за посередництвом правових норм; б) їх юридична значущість; в) їх підпорядкованість умовам стадійності [35, с. 57]. Що ж стосується правового розуміння цих понять, то, як зазначалося вище, Л. М. Касьяненко вважає правову процедуру частиною правового процесу і не ототожнює останні. Тому й не дивним є її висновок про те, що процес і процедура дійсно є явищами тісно взаємопов'язаними, але не ідентичними, бо процес втілюється у визначених правових процедурах [35, с. 57].

З огляду на здійснені науковцями співвідношення понять «процедура», «правова / юридична процедура» та «процес», «юридичний процес», видається логічною усталена думка щодо розгляду вказаних понять як часткове та загальне відповідно. Тим самим, процес є ширшим у правовому розумінні, ніж процедура, яка, своєю чергою, є складовою частиною процесу. При цьому, і для процесу, і для процедури в праві є обов'язковою їх правова регламентація нормами права, а також обидвом цим правовим явищам притаманна стадійність, дотримання якої є нормативною вимогою.

Досліджуючи проблеми податкового процесу, І. Є. Криницький також звертається до загального теоретичного підходу щодо визначення понять «процес» / «юридичний процес» та їх співвідношення із поняттями «процедура» / «правова процедура». У рамках власної роботи автор виснував, що проаналізовані ним з вказаної проблематики точки зору зводяться до двох основних концепцій, критерієм розмежування яких є ключове питання – як співвідносяться правові категорії «процес» та «процедура» [49, с. 17].

Прихильники першого, так званого вузького підходу, розглядають юридичний процес як юрисдикційну процедуру (судочинство, юстицію), спрямовану на вирішення спорів про право й здійснення правового примусу. Наведений погляд обмежує юридичний процес вузьким змістом щодо обсягу діяльності у сфері застосування права, не враховуючи ті випадки, коли відсутні якісь правові конфлікти [49, с. 17–18].

Представники другого або ж широкого підходу переконані, що юридичний процес повністю віддзеркалює всі складові частини державного управління, охоплює розгалужену сукупність процедурних форм діяльності владних суб'єктів. Ця концепція призводить до ототожнення процесу та процедури, причиною чого є їх етимологічне походження [49, с. 18–19].

Для підбиття підсумків у контексті вказаних вище поглядів вбачається за потрібне зупинитись на такому.

По-перше, досліджені погляди А. Й. Іванського та Л. М. Касьяненко щодо співвідношення правових категорій «процес» і «процедура» ґрунтуються на близькості, але не тотожності цих понять. Автори розглядають їх як загальне та часткове відповідно. При цьому, не видається доцільним віднести їх позиції до вузького підходу щодо визначення понять «процес», «юридичний процес» на підставі їх співвідношення із поняттями «процедура», «правова процедура». Наведене пояснюється тим, що ані А. Й. Іванський, ані Л. М. Касьяненко не розглядають правову категорію «процес» виключно як судочинство / юстицію, спрямовану на вирішення спорів про право й здійснення правового примусу, як загалом в праві, так і, зокрема, у фінансовому праві. Таким чином, важко не погодитися з тим, що правові категорії «процес» та «процедура», незалежно від їх співвідношення, не замкнені лише у межах правовідносин у сфері судочинства / юстиції та вирішень спорів про право тощо.

По-друге, вказане вище підтверджується, наприклад, тим, що А. Й. Іванський, надаючи одне із своїх визначень правової категорії «юридичний процес», говорить, зокрема, але не виключно, про документування юридичних рішень загального характеру як одну із процесуальних дій юридичного порядку, встановленого нормами права [33, с. 131]. Отже, з позиції фахівця слід виснувати, що результатом юридичного процесу у тому числі є й видання законів, підзаконних нормативно-правових актів, що є ні чим іншим як нормотворчістю.

Поряд із цим, говорячи про юридичні процедури А. Й. Іванський звертає увагу, що виділяють такі їх види: (а) правотворчі, ціллю яких є розробка та

прийняття нормативно-правових актів; (б) правозастосовні, за допомогою яких суб'єкти права реалізують надані їм можливості та виконують покладені на них юридичні обов'язки [33, с. 135].

З огляду на наведене, безсумнівно, досліджуючи процедуру встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні, мова піде саме про нормотворчість, яку, як вбачається, розглядають по-різному і як процес, і як процедуру.

Однак, під час дослідження правової категорії «процедура» крізь призму її співвідношення із правовою категорією «процес» у рамках вивчення процедури встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні не можна обійти увагою питання податкового процесу та податкової процедури та надаваних вченими визначень вказаних правових категорій.

І. Є. Криницький у своїй роботі запропонував «податково-правовий процес» розглядати як двоєдину категорію, яка включає в себе а) врегульований нормами податкового права процесуального характеру порядок процедурної і, як правило, неюрисдикційної, діяльності органів публічної влади, а деколи й інших уповноважених суб'єктів, що провадиться у царині оподаткування та б) податково-процесуальні правовідносини, утворювані на цій основі [49, с. 32-33]. Аналізуючи вказане авторське визначення складно сказати, чи входить, на думку науковця, встановлення норм податкового права у податково-правовий процес як одна з його процедур чи це все таки є окремим процесом.

О. О. Мамалуй, вивчаючи питання щодо визначення поняття «процедура» в податковому праві, формує власну дефініцію явища «податкова процедура», розуміючи під нею: 1) урегульовану податковим законодавством діяльність учасників податкових відносин; 2) що втілюється в ході виконання вказаними суб'єктами обов'язків або реалізації належних прав (повноважень) та інтересів [64, с. 87]. Із наведеного випливає, що встановлення норм податкового права не розглядається автором як окремий вид податкової процедури.

Для забезпечення повноти і всебічності аналізу вбачається доцільним звернутися до точки зору М. П. Кучерявенка щодо правової природи процедурного регулювання оподаткування. Науковець вважає, що, досліджуючи вказану проблематику, слід враховувати як ті процедури, що не виражають безпосередньо і виключно податкову природу, так і безумовно податкові [56, с. 28]. Керуючись цим, автор приходиться до переконання, що механізм процесуального регулювання сфери оподаткування поєднує в собі діяльність із реалізації і податкових, і неподаткових процедур. У межах цих двох широких блоків фахівець виокремлює такі процедури: а) нормотворчі, проваджені при впорядкуванні питань оподаткування; б) регулятивні; в) охоронні [56, с. 28; 59, с. 123].

М. П. Кучерявенко хоч і зазначає, що процедури прийняття нормативно-правових актів щодо оподаткування не є суто податковими, бо вони не вирізняються процедурною специфікою, але він і не виключає подібні нормотворчі процедури з механізму процесуального регулювання оподаткування. Підтримує цей підхід О. М. Мінаєва [66, с. 128].

З огляду на наведене, керуючись включенням М. П. Кучерявенком нормотворчих процедур в регулюванні питань оподаткування до процедур, що відображають не виключно податкову природу, у межах останніх слід виділити й процедуру встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні.

Надалі варто перейти до питання нормотворчості у сфері оподаткування, звернувшись спочатку до загальнотеоретичного розуміння нормотворчості, якою вважається етап ширшого процесу – правоутворення [30, с. 222]. З першого ж акценту можна говорити про те, що існує процес – правоутворення, частиною якого є нормотворчість.

Правоутворення являється постійним і безперервним процесом, бо суспільні відносини динамічні, тому й правове регулювання загалом не може бути закінченим та змінюються у міру суспільного запиту [30, с. 225]. Своєю чергою, нормотворчість характеризується тим, що а) є спеціальною

діяльністю; б) спрямована на розробку, розгляд, прийняття та офіційне оприлюднення нормативних актів, в) здійснюється за наперед установленою та регламентованою законодавством процедурою [30, с. 225]. Процедурність як невід’ємна риса означеної діяльності забезпечує зниження ризику свавілля та прийняття помилкових рішень, а також сприяє формуванню норм права, метою яких є ефективне та розумне впорядкування тої чи іншої частини суспільних відносин [30, с. 225–226].

Із наведеного випливає, що нормотворчість є правовою процедурою, для якої характерні зазначені на початку ознаки процедури: офіційне встановлення (регламентованість законодавством) та її систематизованість, що проявляється в сукупності дій, які формують певний порядок (хід) здійснення, виконання чого-небудь – розроблення, розгляд, прийняття та офіційне оприлюднення нормативно-правових актів.

За такою класифікаційною ознакою як особливості процедури та юридична сила виділяють, зокрема, законотворчість як вид нормотворчості. Така діяльність провадиться парламентом або ж народом за особливою процедурою референдуму, у результаті чого приймаються закони, що є актами вищої юридичної сили [30, с. 226].

Таким чином, наступним кроком є безпосередній розгляд процедури встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні, яка є: по-перше, нормотворчістю, а саме її видом – законотворчістю; по-друге, процедурою, що не виражає винятково податкову природу (бо в порядку законотворчості відбувається творення норм не тільки у сфері оподаткування). З огляду на це необхідно дослідити: 1) нормативно-правові акти, якими передбачено процедуру встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні; 2) компетентний орган держави, законодавчо уповноважений на встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні; 3) стадії встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні; 4) результат встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні.

А. Нормативно-правові акти, якими передбачено процедуру встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні.

Такими актами, зокрема, є Конституція України, ПК України, Закон України «Про Регламент Верховної Ради України».

Перш за все, основою процедури встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні є приписи Конституції України. Зокрема, у ст. 67 вказаного акта встановлено загальний обов'язок людини і громадянина, який полягає в сплаті податків і зборів в порядку і розмірах, визначених законом [44]. Уже в нормі, яка встановлює загальний обов'язок зі сплати податків і зборів передбачено, що виконання останнього здійснюється в порядку і розмірах, встановлених законом. Своєю чергою, в п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України передбачено, що виключно законами України встановлюється, зокрема, але не виключно, система оподаткування, податки і збори [44]. Отже, Основний Закон заклав законодавчу вимогу до встановлення податково-правових норм, якими регламентовано систему оподаткування, податки і збори, виключно законом.

Надалі доцільно звернутися до ПК України, зокрема до його ст. 7, де закріплено загальні засади встановлення податків і зборів [81]. Так, п. 7.1 ст. 7 цього Кодексу визначає перелік обов'язкових елементів податку, серед яких податкових пільг немає. Останні закріплені окремо в п. 7.2 ст. 7 досліджуваного нормативно-правового акта, який регламентує, що під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування [81]. Крім того, п. 7.3 ст. 7 ПК України окреслює, що будь-які питання відносно оподаткування регулюються цим Кодексом і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів, що зазначають виключно положення щодо: а) внесення змін до вказаного Кодексу та/або б) які встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства [81]. Своєю чергою, п. 7.4 ст. 7 цього ж акта містить норму, згідно з якою елементи податку, визначені в п. 7.1 цієї статті, підстави для



надання податкових пільг та порядок їх застосування визначаються виключно розглядуваним документом нормативного характеру [81].

Таким чином, ПК України у ст. 7 разом із згаданими нормами Конституції України в контексті процедури встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні передбачає основи аналізованої процедури. Ці підвалини полягають в тому, що питання оподаткування, зокрема й встановлення податкових пільг, регулюються ПК України і змінюються виключно законами про внесення змін до нього.

Оскільки вже з'ясовано з норм Основного Закону та ПК України, що встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні реалізується в порядку законодавчої процедури, слід відмітити, що порядок такої діяльності регламентований Конституцією України та Законом України «Про Регламент Верховної Ради України». Останній безпосередньо впорядковує процедуру та стадії законотворення загалом та, відповідно, розповсюджує свої вимоги й на процедуру встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні, що буде нижче досліджено [155].

Б. Компетентний орган держави, законодавчо уповноважений на встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні.

Органом держави, який встановлює податкові пільги на загальнодержавному рівні в порядку прийняття законів, є парламент – Верховна Рада України, оскільки відповідно до ст. 75 Конституції України саме цей суб'єкт є єдиним органом законодавчої влади в нашій державі [44].

Важливо зазначити, що встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні здійснюється виключно в порядку процедури законотворення як одного з видів нормотворчості. Вказане також підтверджується конституційною заборонаю, передбаченою в ст. 74 Основного Закону, про проведення референдумів щодо законопроектів з питань податків [44].

Одним із повноважень Верховної Ради України, як вбачається з п. 3 ч. 1 ст. 85 Конституції України, є прийняття законів [44]. До того ж, наведене

повноваження деталізується у п. 1 ч. 1 ст. 92 Конституції України шляхом закріплення того, що основні обов'язки громадянина встановлюються виключно законами [44].

Отже, норми Конституції України передбачають компетенцію Верховної Ради України як органу, який безпосередньо встановлює податкові пільги на загальнодержавному рівні. Подальша деталізація вказаних повноважень парламенту здійснюється за посередництвом норм ПК України. Так, у його ст. 12 урегульовано повноваження Верховної Ради України щодо податків та зборів, одними із яких є визначення положень, окреслених у п. 7.1 і п. 7.2 ст. 7 ПК України щодо загальнодержавних та місцевих податків і зборів. Йдеться, зокрема, але не виключно, про визначення податкових пільг та порядку їх застосування на загальнодержавному, а також на місцевому рівнях [81].

В. Стадії встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні.

Наступним логічним кроком у дослідженні процедури встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні є дослідження стадій вказаної процедури. Тому доцільно, по-перше, звернутися до приписів Конституції України щодо порядку роботи парламенту та, по-друге, до приписів Закону України «Про Регламент Верховної Ради України», який, як вказувалося вище, безпосередньо передбачає процедуру та стадії законотворення загалом та, відповідно, встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні.

Статтями 82, 83, 84 Конституції України визначено основні підвалини провадження діяльності парламентом, зокрема, сесійність роботи Верховної Ради України, повноважність для реалізації своєї компетенції за умови обрання не менш як двох третин від її конституційного складу, відкритість засідань Верховної Ради України, якщо не буде вирішено інше [44].

Крім того, ст. 83 Основного Закону передбачає, що порядок роботи парламенту, який включає і законотворчу процедуру (зокрема й процедуру встановлення податкових пільг), визначено Конституцією України та Регламентом Верховної Ради України [44]. Останній, як уже згадувалось, закріплений Законом України [155].

Парламент у своїй роботі виключно на пленарних засіданнях шляхом особистого голосування народного депутата України приймає такі рішення як закони, постанови та інші акти [44].

Дослідивши конституційні норми в рамках розгляду процедури встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні, переходимо до безпосереднього порядку провадження такої діяльності, що закріплений Законом України «Про Регламент Верховної Ради України», й починається з подання проекту закону України про внесення змін до ПК України, а завершується офіційним оприлюдненням прийнятого закону.

#### I. Право законодавчої ініціативи. Подання проекту закону України.

Першою стадією встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні є подання проекту закону України. Така можливість є правом законодавчої ініціативи. Стаття 93 Конституції України та ст. 89 Закону України «Про Регламент Верховної Ради України» передбачають, що право законодавчої ініціативи належить Президентові України, народним депутатам України та Кабінету Міністрів України [44], [155]. Розглядуване право здійснюється відповідно до ч. 5 ст. 89 названого Закону шляхом внесення до Верховної Ради України проектів законів [155].

Проект закону України, зокрема той, що стосується податкових пільг, вноситься до Верховної Ради України у законодавчо передбаченій формі, з урахуванням у тому числі й такої вимоги: він, як вбачається з п. 7.3 ст. 7 ПК України, повинен містити виключно положення щодо внесення змін до цього Кодексу [81].

Одним із супровідних документів, що додаються до законопроекту, зокрема, й того, що передбачає встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні, є пояснювальна записка, яка повинна містити ряд аспектів, серед яких принципово важливим є обґрунтування очікуваних наслідків поданого акта після того, як він буде прийнятим, у розрізі соціально-економічних, правових та інших результатів. Так як уведення, зміна або скасування податкових пільг впливатиме на показники бюджету (його

надходжень та/або витрат), до проєкту закону має бути додане фінансово-економічне обґрунтування [155].

Оскільки законопроект, який передбачає положення про встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні є законопроектом про внесення змін саме до ПК України, то до нього додається порівняльна таблиця, яка містить редакцію відповідних положень (статей, частин, пунктів, абзаців тощо) чинного Кодексу та нову його редакцію з урахуванням запропонованих змін [155].

Внесений з дотриманням усіх окреслених вимог законопроект повинен бути зареєстрований в Апараті Верховної Ради України у порядку, визначеному актом, що регламентує законодавчу процедуру [155].

Згодом, у разі відсутності підстав для повернення або зняття з розгляду законопроекту, останній включається до порядку денного сесії Верховної Ради України [155].

## II. Розгляд законопроектів Верховною Радою України.

Наступним етапом встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні є розгляд відповідного законопроекту Верховною Радою України. За загальним правилом, такі акти розглядаються за процедурою трьох читань, але це не виключає можливості остаточно прийняти законопроект, зокрема й той, що присвячений податковим пільгам, відразу після першого чи другого читання, однак з обов'язковим дотриманням при цьому вимог Закону України «Про Регламент Верховної Ради України» [155].

## III. Прийняття закону України Верховною Радою України та направлення його на підпис Президенту України.

Прийняття закону України про внесення змін до ПК України щодо встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні здійснюється за результатами розгляду відповідного законопроекту у третьому читанні, що не виключає можливості, як підкреслено вище, прийняття акта у першому або в другому читаннях.

Статтею 129 Закону України «Про Регламент Верховної Ради України», окрім прийняття закону в цілому і направлення його на підпис Президенту України, передбачено й інші рішення, які можуть бути прийняті за результатами розгляду законопроекту у третьому читанні. Одним із таких рішень є схвалення тексту законопроекту в цілому і винесення його на всеукраїнський референдум [155]. Проте наголошуємо, що для проекту закону, який пропонує зміни у тому числі й в контексті податкових пільг, таке рішення прийняти неможливо, з огляду на відповідну конституційну заборону.

Дія, що вчиняється після прийняття законопроекту в цілому – підготовка тексту прийнятого закону для підпису Головою Верховної Ради України, а вже надалі підписаний названим суб'єктом акт невідкладно направляється Президентові України [155].

#### IV. Офіційне оприлюднення прийнятого закону.

Завершальним кроком у контексті законодавчої процедури є опублікування закону України про внесення змін до ПК України щодо встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні, який провадиться після підписання Президентом України відповідного закону. Згідно з ч. 1 ст. 139 Закону України «Про Регламент Верховної Ради України» закони публікуються у: а) газеті «Голос України», б) Відомостях Верховної Ради України, а також розміщуються на офіційному веб-сайті Верховної Ради України. Публікація актів Верховної Ради України, зокрема і законів, у названих друкованих виданнях вважається офіційним оприлюдненням [155]. Останнє, згідно з ч. 5 ст. 94 Конституції України, є відправною точкою для набрання чинності відповідним законом. Указаною нормою передбачено, що закон набирає чинності через десять днів з дня його офіційного оприлюднення, якщо інше не передбачено самим законом, але не раніше дня його опублікування [44].

Отже, закон України про внесення змін до ПК України щодо встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні може набрати чинності, як правило, через десять днів після його офіційного оприлюднення

або у інший строк, передбачений відповідним законом, головне не раніше дня його опублікування.

Поряд із цим, щодо набрання чинності законом України про внесення змін до ПК України відносно встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні варто не забувати про принцип стабільності як один із принципів податкового законодавства України. Указана засада передбачає, зокрема, але не виключно, що податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року [81].

Г. Результат встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні.

Оскільки ст. 91 Конституції України до видів рішень Верховної Ради України відносить закони, постанови та інші акти [44], то технічно, результатом встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні є прийнятий Верховною Радою України, підписаний Головою Верховної Ради України та Президентом України, офіційно оприлюднений закон України про внесення змін до ПК України, який набере чинності у порядку, передбаченому законодавством.

Завершуючи дослідження процедури встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні, вважаємо за доцільне підсумувати, що розглянута процедура:

- є правовою (юридичною) процедурою, яка являється складовою частиною правового (юридичного) процесу;
- не виражає винятково податкову природу;
- є видом нормотворчості (законотворчістю) як процедури більш ширшого процесу правоутворення;
- передбачена нормами права, зокрема положеннями Конституції України, ПК України, Законом України «Про Регламент Верховної Ради України», а також здійснюється за наперед встановленим порядком дій;
- є владною діяльністю єдиного законодавчого органу – Верховної Ради України;

- виражається документально, тобто її результатом є прийняття закону України про внесення змін до ПК України у частині введення, трансформації або скасування податкових пільг;

- у контексті строків введення в дію актів про встановлення податкових пільг має реалізовуватись з обов'язковим дотриманням принципу стабільності встановлення податкових пільг.

## **2.2. Процедура встановлення податкових пільг на місцевому рівні**

Не випадковим є дослідження процедури встановлення податкових пільг на загальнодержавному та місцевому рівнях окремо одна від одної, оскільки такий розподіл передбачений самими нормами ПК України. Зокрема, у ст. 12 цього Кодексу встановлено як повноваження Верховної Ради України (єдиного законодавчого органу), так і повноваження Верховної Ради Автономної Республіки Крим, сільських, селищних, міських рад щодо податків та зборів [81]. Таким чином, безпосередньо законодавцем у названій статті ПК України виокремлено перелік суб'єктів та їх повноваження щодо податків та зборів, які включають і визначення, і встановлення податкових пільг на загальнодержавному та місцевому рівнях відповідно.

По-перше, у пп. 12.2.3 п. 12.2 ст. 12 ПК України серед повноважень Верховної Ради Автономної Республіки Крим наведено й визначення розміру і надання додаткових податкових пільг у межах сум, що надходять до бюджету зазначеної невід'ємної складової частини України відповідно до ст. 69 Бюджетного кодексу України [81].

По-друге, у п. 12.3 ст. 12 ПК України закріплено повноваження сільських, селищних та міських рад щодо прийняття рішення про встановлення податкових пільг зі сплати місцевих податків і зборів [81].

Як уже зазначалося у попередньому підрозділі під час дослідження поняття «процедура» у її співвідношенні із поняттям «процес», з метою вивчення процедури встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні йтиметься про процес правоутворення, етапом якого є нормотворчість.

Проте для встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні та для встановлення податкових пільг на місцевому рівні процедура нормотворчості відрізняється за видом.

Теоретики права, здійснюючи класифікацію видів нормотворчості, за критеріями а) уповноваженого суб'єкта та б) сфери дії виділяють такі її види:

- нормотворчість органів державної влади, яка за сферою дії є загальнодержавною і здійснюється в межах території усієї держави. Вказаний вид як раз і було досліджено в попередньому підрозділі в рамках вивчення процедури встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні;

нормотворчість органів місцевого самоврядування, яка за сферою дії є локальною та здійснюється в межах окремої адміністративно-територіальної одиниці [30, с. 226–227].

Наведене й обумовлює, що в цьому підрозділі розглядатиметься нормотворчість органів місцевого самоврядування як процедура, проваджувана в межах загального процесу правоутворення, якій так само притаманні названі раніше ознаки процедури, якими є: офіційне встановлення (регламентованість законодавством) та систематизованість, що проявляється в сукупності дій, які формують певний порядок (хід) здійснення / виконання чого-небудь – розроблення, розгляд, прийняття та офіційне оприлюднення нормативно-правових актів.

Далі заплановано виокремлення та дослідження: а) нормативно-правових актів, якими врегульовано процедуру встановлення податкових пільг на місцевому рівні; б) компетентні органи, законодавчо уповноважені на встановлення податкових пільг на місцевому рівні; в) порядок та стадії встановлення податкових пільг на місцевому рівні; г) результат встановлення податкових пільг на місцевому рівні.

Перед тим як в цілому розглянути процедуру встановлення податкових пільг на місцевому рівні, важливо звернути увагу на термінологічний аспект, який безпосередньо впливає на повноваження Верховної Ради України та



повноваження сільських, селищних та міських рад в контексті правового врегулювання податкових пільг на місцевому рівні.

Звертаємо увагу на те, що Верховна Рада України наділена відповідно до ст. 12 ПК України правом саме визначати положення, сформовані в п. 7.1 та п. 7.2 ст. 7 цього Кодексу щодо місцевих податків та зборів [81]. Одними із таких положень якраз і є податкові пільги та порядок їх застосування. Тобто Верховна Рада України як єдиний законодавчий орган в Україні, приймаючи ПК України, або ж вносячи зміни до останнього, визначила основні засади щодо податкових пільг (поняття, загальний порядок застосування (надання, використання, контроль за використанням), форми надання тощо). Своєю чергою, сільські, селищні та міські ради як органи нормотворчості на місцевому рівні уповноважені приймати рішення про встановлення податкових пільг зі сплати місцевих податків і зборів, тобто саме встановлювати останні [81]. Отже, сільські, селищні та міські ради, приймаючи рішення про встановлення податкових пільг, діють у порядку, межах та у спосіб, що передбачені ст. 12 та ст. 30 ПК України.

Зазначивши розглянутий термінологічний аспект, закріплений у ст. 12 ПК України, який змістовно впливає на повноваження сільських, селищних та міських рад в контексті оподаткування загалом та щодо врегулювання податкових пільг на місцевому рівні зокрема, вважаємо за доцільне перейти до безпосереднього дослідження процедури встановлення податкових пільг на місцевому рівні.

А. Нормативно-правові акти, якими врегульовано процедуру встановлення податкових пільг на місцевому рівні

Процедура встановлення податкових пільг на місцевому рівні впорядкована нормами Конституції України, ПК України, Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», положеннями регламентів відповідних рад.

Окрім того, що у ст. 67 Конституції України встановлено загальний податковий обов'язок, положеннями цього ж акта у Розділі XI врегульовано

питання місцевого самоврядування в Україні та визначено його як право територіальної громади, а саме: право жителів села чи добровільного об'єднання у сільську громаду жителів кількох сіл, селища та міста самостійно упорядковувати питання місцевого значення з урахуванням рамок, що впливають з Конституції і законів України [44]. Реалізація вказаного права здійснюється в порядку, передбаченому законом, як безпосередньо територіальною громадою, так і опосередковано через органи місцевого самоврядування, якими є сільські, селищні, міські ради та їх виконавчі органи, а також районні та обласні ради та їх виконавчі органи [44].

Що ж стосується повноважень місцевих рад в контексті оподаткування, то ч. 1 ст. 143 Конституції України передбачено, що територіальні громади сіл, селищ та міст безпосередньо або через органи місцевого самоврядування, встановлюють місцеві податки і збори відповідно до закону [44]. Поряд із цим, до повноважень обласних та районних рад як органів, що представляють спільні інтереси територіальних громад сіл, селищ та міст Основним Законом України не віднесено встановлення місцевих податків і зборів [44]. Указані повноваження місцевих рад матеріалізуються за допомогою прийняття такими радами обов'язкових до виконання на відповідній території рішень [44].

Таким чином, приписами Конституції України закладено основи місцевого самоврядування в Україні загалом та повноваження органів місцевого самоврядування у сфері оподаткування, у тому числі, встановлення податкових пільг зокрема.

Що ж стосується процедури встановлення податкових пільг на місцевому рівні, то норми Конституції України, перш за все, у ст. 8 та ст. 19 передбачають таку ознаку процедури як офіційне встановлення. Остання полягає в тому, що процедура закріплюється нормативно-правовим актом, який приймається на основі Конституції України та відповідає їй, а, своєю чергою, уповноважені на втілення в життя тих чи інших процедур суб'єкти, серед них і органи місцевого самоврядування та їх посадові особи, зобов'язані діяти в межах, окреслених таким нормативно-правовим актом.

Слід констатувати, що нормами Розділу XI Конституції України деталізовано підвалини процедури встановлення податкових пільг на місцевому рівні через визначення уповноважених органів (сільських, селищних та міських рад), які реалізують передбачені законом повноваження, зокрема, у сфері оподаткування в порядку (за процедурою), закріпленому законом.

Розкриваючи повноваження сільських, селищних та міських рад як представницьких органів територіальних громад, у ч. 1 ст. 143 Конституції України щодо оподаткування законодавець безпосередньо відсилає до закону, застосовуючи таку словосполучку: «встановлюють місцеві податки і збори відповідно до закону» [44]. Тим самим, законодавець унормовує вже згадану ознаку процедури – її офіційне встановлення та передбачає наступний крок дослідження процедури встановлення податкових пільг на місцевому рівні – вивчення приписів ПК України та Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» тощо.

У контексті дослідження процедури встановлення податкових пільг на місцевому рівні варто вказати, що Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні» визначає компетентні органи (їх види та структуру, принципи та основи їх діяльності, організацію роботи тощо), їх повноваження, порядок діяльності та як її результат – прийняття рішень, якими у тому числі й встановлюються податкові пільги [144].

Своєю чергою, у п. 12.3 та п. 12.4 ст. 12 ПК України визначено повноваження місцевих рад, військових адміністрацій та військово-цивільних адміністрацій щодо податків та зборів, а також деталізовано порядок та строки їх виконання, що буде розглянуто згодом [81].

Стосовно регламентів місцевих рад слід зазначити, що вони затверджуються на пленарному засіданні відповідної ради не пізніше як на її другій сесії. Регламент місцевої ради є локальним нормативно-правовим актом, у якому визначаються ряд аспектів, серед яких і порядок прийняття рішень радою [144].

У науці податкового права та в судовій практиці поширеною є проблематика відносно застосування або не застосування органами місцевого самоврядування Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» (далі – Закон № 1160-IV) при встановленні місцевих податків і зборів, а також податкових пільг. Вирішення наведеної ситуації має не лише теоретичне значення, оскільки формулювання відповіді щодо порушеного питання прямо впливає на процедуру передбачення в законодавстві зазначених податкових явищ. Міркуючи над цим, варто проаналізувати два моменти:

1) чи є акти органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків, зборів, податкових пільг, регуляторними актами;

2) чи передбачає ПК України, що при встановленні органами місцевого самоврядування місцевих податків, зборів, податкових пільг має застосовуватись спеціальна процедура, регламентована Законом № 1160-IV.

1. Щодо визнання або невизнання актів органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків, зборів, податкових пільг регуляторними актами.

Закон № 1160-IV у ст. 1 поняття «регуляторний акт» визначає через наведення двох складників, відповідно до чого таким актом є:

а) нормативно-правовий акт, прийнятий уповноваженим регуляторним органом, який у цілому або окремі положення якого спрямовані на правове регулювання господарських чи адміністративних відносин між регуляторними органами або іншими органами державної влади та суб'єктами господарювання;

б) інший офіційний письмовий документ, прийнятий уповноваженим регуляторним органом, що встановлює, змінює чи скасовує норми права, застосовується неодноразово щодо невизначеного кола осіб, спрямований в цілому або частково на впорядкування таких самих відносин, які зазначені вище в п. «а», незалежно від того, чи вважається він нормативно-правовим актом [122].

Частина 1 ст. 59 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» закріплює, що рада в межах своїх повноважень приймає нормативні та інші акти у формі рішень [144]. Абзац 1 п. 12.5 ст. 12 ПК України передбачає, що рішення про встановлення місцевих податків та/або зборів, зміну розміру їх ставок, об'єкта оподаткування, порядку справляння чи надання податкових пільг або про внесення змін до таких рішень є нормативно-правовим актом з питань оподаткування [81]. Таким чином, указане рішення органу місцевого самоврядування потенційно підпадає під перший складник визначення «регуляторного акта», сформований у ст. 1 Закону № 1160-IV.

Аналізуючи у колективній науковій статті правову природу рішень органів місцевого самоврядування щодо встановлення місцевих податків і зборів у контексті можливості їх віднесення до регуляторних актів М. П. Кучерявенко, Є. М. Смичок та С. В. Брояков прийшли до переконання, що названі рішення не є регуляторними актами [58, с. 186, 189]. Першочергово автори звернули увагу на те, що регуляторні акти спрямовані на впорядкування двох видів правових відносин: господарських та адміністративних. При цьому відносини у сфері оподаткування не є тотожними з господарськими відносинами ні за предметом, ні за методом правового регулювання. Водночас адміністративні відносини є близькими до податкових за методом правового регулювання, однак різняться за предметом [58, с. 185]. Крім цього фахівці додали, що регуляторні акти регламентують відносини між чітко окресленими суб'єктами – регуляторними органами або іншими органами державної влади та суб'єктами господарювання. Так, регуляторним органом, як вбачається з ст. 1 Закону № 1160-IV [122], є в тому числі й орган місцевого самоврядування, який у досліджуваному контексті представляє владну сторону відносин. Своєю чергою на стороні приватних суб'єктів відносин, врегульованих саме регуляторними актами, є тільки суб'єкти господарювання. Платниками місцевих податків і зборів відповідно до положень ПК України являються не лише вказані суб'єкти. Отже рішення

органів місцевого самоврядування про встановлення податків і зборів поширюється на ширше коло осіб, ніж ті, щодо яких приймаються регуляторні акти [58, с. 185].

Надалі слід проаналізувати судову практику в контексті порушеного питання. Зокрема, варто виділити три справи, за результатами розгляду яких Касаційний адміністративний суд Верховного Суду декілька разів відступав від сформованого ним висновку щодо застосування окремих норм у подібних правовідносинах: № 809/276/18, № 357/14346/17, № 0940/2301/18. Важливо означити, що в межах цієї роботи не будуть досліджуватись фактичні обставини кожної справи, оскільки науковий інтерес становить виключно підхід Суду до визначення правової природи рішень органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків, зборів, податкових пільг стосовно їх віднесення або не віднесення до регуляторних актів.

З аналізу постанов Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 04.05.2020 р. у справі № 809/276/18 та від 02.12.2020 р. у справі № 357/14346/17 вбачається, що Суд рішення органів місцевого самоврядування щодо оподаткування розглядав як регуляторні акти [93; 94]. Ситуація змінилась з прийняттям Постанови Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 10.12.2021 р. у справі № 0940/2301/18, у межах якої Суд зазначив, що вказані рішення представницьких органів територіальних громад не є регуляторними актами (п. 126, п. 127) [95]. Формуючи зазначену позицію, Суд навів такі обґрунтування:

а) рішення органу місцевого самоврядування про встановлення ставок земельного податку не має регуляторного впливу (п. 63);

б) неприйняття подібного рішення органу місцевого самоврядування щодо місцевих податків, встановлення яких є обов'язковим відповідно до законодавства, спричиняє те, що останні справлятимуться на підставі ПК України (п. 64);

в) однією з особливостей процедури прийняття регуляторного акта є оприлюднення його проєкту для отримання зауважень і пропозицій від

фізичних та юридичних осіб, їх об'єднань (п. 67). Водночас через те, що сплата податків є конституційним обов'язком кожного, й питання відносно податків не може бути предметом всеукраїнського референдуму, тому й загальне обговорення проєкту відповідного рішення органу місцевого самоврядування також не є можливим (п. 70);

г) досліджувані нині рішення органів місцевого самоврядування сформульовані ПК України саме як нормативно-правові акти з питань оподаткування місцевими податками та зборами (п. 75);

г) податкові відносини є окремим і самостійним видом правових відносин (п. 76, п. 80) і не належать до категорії господарських або ж адміністративних відносин між регуляторними органами або іншими органами державної влади та суб'єктами господарювання (п. 80–п. 82) [95].

Доцільно також акцентувати увагу на тому, що у низці постанов Касаційного адміністративного суду Верховного Суду, прийнятих після Постанови цього Суду від 10.12.2021 р. у справі № 0940/2301/18, робиться посилання на тезу, висловлену в межах зазначеного судового рішення, про те, що податкові відносини є окремим і самостійним видом правових відносин, які не належать до категорії господарських або ж адміністративних відносин (постанови: від 28.06.2023 р. у справі № 160/7340/22 [96], від 12.07.2023 р. у справі № 420/15538/21 [97], від 06.12.2023 р. у справі № 520/28419/21 [98], тощо).

Керуючись наведеним, варто резюмувати, що нормативно-правові акти органів місцевого самоврядування з питань оподаткування не є регуляторними актами.

2. Щодо наявності в ПК України посилання на Закон № 1160-IV у контексті поширення процедури прийняття регуляторних актів на ухвалення нормативно-правових актів органів місцевого самоврядування стосовно оподаткування.

Одразу слід наголосити, що невід'ємною ознакою нормотворчості є її регламентованість законодавством [30, с. 225], а одним із принципів

провадження такої діяльності являється дотримання передбачених законодавством процедур [30, с. 229]. Таким чином, нормотворчість провадиться за заздалегідь передбаченим порядком, додержання якого свідчить про законність здійснення подібної процедури. Тому, щоб конкретне рішення органу місцевого самоврядування, яким встановлюються місцеві податки, збори й податкові пільги, було законним, воно має прийматись відповідно до вимог, закріплених законодавством, що впорядковують чітку, точну, наперед визначену процедуру.

Надалі варто відмітити, що ПК України не містить прямої норми, яка передбачала б, що в межах діяльності з прийняття рішень про встановлення місцевих податків, зборів, податкових пільг, органи місцевого самоврядування, уповноважені їх ухвалювати, мають дотримуватись процедури, спрямованої на закріплення регуляторних актів, яка визначена Законом № 1160-IV. Більше того, цей Кодекс у низці норм оперує такими словосполученнями:

1) встановлення і скасування податків, зборів, пільг провадиться відповідно до цього Кодексу (п. 4.4 ст. 4);

2) питання, що стосуються оподаткування: а) впорядковуються розглядом Кодексом, б) не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім тих, що містять лише ті положення, які спрямовані на внесення змін до цього Кодексу, та/або положення, які встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства (п. 7.3 ст. 7);

3) у межах повноважень, визначених цим Кодексом, місцеві ради вирішують питання відповідно до вимог цього Кодексу відносно встановлення окремих податків і зборів (п. 10.3 ст. 10);

4) у порядку, передбаченому цим Кодексом, відбувається встановлення місцевих податків та зборів (пп. 12.3.1 п. 12.3 ст. 12) [81].

Отже, визначальним фактором, який має враховуватись у межах нормотворчої процедури із встановлення місцевих податків, зборів та



податкових пільг, є те, що вказана діяльність повинна провадитись виключно у рамках норм, що визначені ПК України. Із цього випливає висновок: якщо названий нормативно-правовий акт прямо не передбачає, що в ході прийняття досліджуваних зараз актів органів місцевого самоврядування необхідно застосовувати положення Закону № 1160-IV, це означає, що останній не застосовується при прийнятті локальних актів щодо оподаткування.

Відносно сформованого висновку може виникнути сумнів, адже ПК України закріплює декілька норм, які в непрямій формі здійснюють посилання на застосування Закону № 1160-IV щодо ухвалення актів органів місцевого самоврядування про встановлення податків, зборів і податкових пільг. Йдеться про норми, згідно з якими на певний період або за певних умов передбачається незастосування вимог Закону № 1160-IV при прийнятті досліджуваних рішень сільських, селищних, міських рад. Наведене схиляє до думки, що якщо протягом певного періоду цей Закон не застосовується в діяльності органів місцевого самоврядування у частині оподаткування, значить протягом іншого періоду, який не визначений нормою про незастосування вказаного Закону, останній має застосовуватись. Такий висновок підкріплюється ще й тим аргументом, що законодавець чітко визначив, який саме Закон і за яких саме умов чи періоду не підлягає застосуванню. Інакшими словами, якщо цей Закон апріорі не застосовується до досліджуваної нині діяльності органів місцевого самоврядування, то який сенс робити посилання на нього в окремих нормах ПК України як такого, що не застосовується лише за певних умов або в певний період? За такою логікою, парламент може зазначати в нормах ПК України про незастосування на деякий період або за деяких умов всіх актів, які взагалі не стосуються нормотворчої процедури з встановлення місцевих податків, зборів і податкових пільг, що видається явно недоцільним. Згаданий аспект про зазначення в нормах ПК України посилання на конкретний нормативно-правовий акт посилює позицію тих, хто вбачає, що під час установа вказаних податкових явищ має бути дотримана спеціальна процедура, передбачена цим актом, а саме – Законом № 1160-IV.

Але є один важливий контраргумент, який спростовує наведену позицію щодо непрямого закріплення в ПК України необхідності дотримання процедур, визначених Законом № 1160-IV, протягом прийняття рішень органів місцевого самоврядування з розглядуваних питань. Йдеться про принцип законності, якого мають у своїй діяльності дотримуватись у тому числі й представницькі органи територіальних громад та їх посадові особи. Так, ч. 2 ст. 19 Основного Закону безумовно визначає, що останні зобов'язані діяти а) на підставі, б) у межах повноважень, в) у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [44]. Отже, якщо спосіб дій, яким у тому числі є й нормотворча процедура з установаження податків, зборів і податкових пільг на місцевому рівні, не передбачений наведеними в ч. 2 ст. 19 Конституції України актами, то суб'єкти не можуть діяти у такий спосіб. Згідно з ч. 1 ст. 69 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» органи місцевого самоврядування встановлюють місцеві податки і збори відповідно до ПК України [144]. Тобто нормативно-правовий акт, який регламентує повноваження органів місцевого самоврядування й порядок їх здійснення щодо встановлення податків і зборів апелює тільки до одного акта – ПК України. Останній, своєю чергою, як уже було відмічено вище, не містить прямого посилання на Закон № 1160-IV, який має застосовуватись при встановленні місцевих податків, зборів і податкових пільг. З огляду на це слід резюмувати, що чинне нині податкове законодавство не передбачає норми, яка б беззастережно закріплювала обов'язок для органів місцевого самоврядування застосовувати Закон № 1160-IV у випадку, що досліджується.

Вказане обумовлює висновок: 1) рішення органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків, зборів, податкових пільг не є регуляторними актами; 2) ПК України не містить посилання на Закон № 1160-IV у тому контексті, що відповідно до останнього органи місцевого самоврядування мають приймати рішення з розглядуваних питань; 3) спеціальна процедура розробки, розгляду, прийняття, офіційного опублікування регуляторних актів, визначена Законом № 1160-IV, не

застосовується при прийнятті уповноваженими органами рішень про встановлення місцевих податків, зборів, податкових пільг.

Окрім цього варто відмітити, що визначення того, за якою саме процедурою мають прийматись рішення представницьких органів територіальних громад щодо оподаткування, має відбуватись не на рівні судової практики, а в межах ПК України, зокрема його ст. 12. Саме тому цей Кодекс доцільно доповнити новою нормою такого змісту:

«12.3.9. Сільські, селищні, міські ради приймають рішення про встановлення місцевих податків та/або зборів та податкових пільг із сплати місцевих податків та/або зборів без застосування процедур, передбачених Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності»».

Підсумовуючи, зазначимо, що процедура встановлення податкових пільг на місцевому рівні врегульована саме на локальному рівні нормами регламентів місцевих рад. При цьому, приписами Конституції України, ПК України, Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» закладено правову основу досліджуваної процедури.

Б. Компетентні органи, законодавчо уповноважені на встановлення податкових пільг на місцевому рівні

Варто акцентувати, що норми ст. 12 ПК України слід вважати первинними для визначення компетентних органів, які встановлюють податкові пільги на місцевому рівні. Звісно, що основою і для приписів ПК України, і для положень спеціального нормативного-правового акта – Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» слугують норми Основного Закону щодо оподаткування та місцевого самоврядування в Україні, зміст яких було проаналізовано вище.

Наступним кроком є власне визначення кола компетентних органів, законодавчо уповноважених на встановлення податкових пільг на місцевому рівні, шляхом аналізу приписів Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні».

Такими компетентними органами є сільські, селищні та міські ради, які є представницькими органами територіальних громад, виконують свої функції й повноваження від імені та в інтересах останніх [144]. Зазначені ради є виборними органами та складаються із депутатів, яких обирають жителі тих територіальних громад, інтереси яких представляє відповідна рада, на основі загального, рівного і прямого виборчого права шляхом таємного голосування [144]. Повноваження сільських, селищних та міських рад поділено законодавцем на загальну та виключну компетенції. Зокрема, до виключної компетенції належить повноваження з вирішення на пленарному засіданні відповідної ради питання щодо встановлення місцевих податків і зборів відповідно до ПК України та прийняття рішень щодо надання згідно з чинним законодавством пільг по місцевим податкам і зборам, а також земельному податку [144]. Реалізація вказаних повноважень місцевими радами здійснюється ними в порядку роботи сесійно на пленарних засіданнях ради [144].

Із введенням в Україні 24 лютого 2022 року правового режиму воєнного стану [103] у зв'язку із повномасштабним вторгненням росії на територію України з'явилися території, де тимчасово сільські, селищні, міські ради не здійснюють свої повноваження, замість таких представницьких органів утворено військові адміністрації та військово-цивільні адміністрації. Тому закономірним є внесення змін до п. 12.3 ст. 12 ПК України шляхом доповнення новим абзацом [112], зміст якого полягає в наданні права військовим адміністраціям та військово-цивільним адміністраціям на встановлення місцевих податків та/або зборів та/або надання податкових пільг зі сплати місцевих податків та/або зборів. Відповідні військові адміністрації та військово-цивільні адміністрації виключно на період дії воєнного чи надзвичайного стану в Україні реалізують надане право замість сільських, селищних та міських рад, які тимчасово не здійснюють своїх повноважень на цих територіях [81]. Поряд із вказаною нормою, у п. 12.4 ст. 12 ПК України, наводячи перелік повноважень щодо податків та зборів, до якого у тому числі

віднесено прийняття рішення про надання податкових пільг, компетентними органами названо як сільські, селищні, міські ради, так і військові адміністрації та військово-цивільні адміністрації [81].

Таким чином, компетентними органами, законодавчо уповноваженими на встановлення податкових пільг на місцевому рівні є, як правило, сільські, селищні та міські ради, а також військові адміністрації, військово-цивільні адміністрації у виключному випадку та на певний період.

В. Порядок та стадії встановлення податкових пільг на місцевому рівні

В основу дослідження порядку та стадій встановлення податкових пільг на місцевому рівні доцільно покласти норми ПК України, Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» та, як приклад, Регламенту Харківської міської ради 8 скликання, затвердженого Рішенням 2 сесії Харківської міської ради 8 скликання від 30.12.2020 р. № 16/20.

Перш за все, варто наголосити, що місцеві ради як представницькі органи територіальних громад сіл, селищ та міст працюють сесійно (гласно та із забезпеченням права кожного бути присутнім на них) та на пленарних засіданнях приймають рішення, які є обов'язковими на території відповідної адміністративно-територіальної одиниці, у тому числі про встановлення податкових пільг [144]. До того ж, варто зазначити, що, наприклад: Харківська міська рада передбачила можливість проведення засідання сесій ради дистанційно в режимі відеоконференції на період дії правового режиму воєнного стану [169; 114]. Результатом проведення пленарного засідання на сесії відповідної ради є прийняті такою радою рішення [144].

Для більш детального вивчення процедури прийняття рішень місцевою радою на пленарних засіданнях, варто цю проблематику розглянути на прикладі Регламенту Харківської міської ради 8 скликання, затвердженого Рішенням 2 сесії Харківської міської ради 8 скликання від 30.12.2020 р. № 16/20 [169].

Частина 1 ст. 30 Регламенту Харківської міської ради 8 скликання передбачає, що міська рада в межах своїх повноважень приймає нормативні

акти у формі рішень. Останні мають бути підготовлені заздалегідь до пленарного засідання міської ради та прийматися з питань, які включено до порядку денного сесії міської ради [169].

Таким чином, першою стадією процедури встановлення податкових пільг має бути підготовка проєкту рішення та включення відповідного питання до порядку денного сесії міської ради.

Підготовка проєкту рішення покладається на суб'єктів нормотворчої ініціативи, тимчасові контрольні комісії та робочі групи. Суб'єктами нормотворчої ініціативи, як убачається з Регламенту Харківської міської ради 8 скликання, є міський голова, депутати міської ради, постійні комісії міської ради, виконавчі органи міської ради, загальні збори громадян, члени територіальної громади в порядку місцевої ініціативи [169].

Завершальним етапом підготовки проєкту рішення як частини першої стадії є направлення підготовленого відповідно до передбачених Регламентом вимог проєкту рішення секретареві міської ради для візування та організації підготовки питань до проєкту порядку денного сесії міської ради [169].

Після підготовки проєкту рішення наступним кроком виступає включення відповідного питання до порядку денного сесії міської ради [169].

Проєкти нормативно-правових актів не пізніше, ніж за десять робочих днів до розгляду, публікуються на офіційному веб-сайті Харківської міської ради, міського голови, виконавчого комітету [169].

Наступною стадією процедури встановлення податкових пільг на місцевому рівні є обговорення питань порядку денного на пленарному засіданні місцевої ради.

Після стадії обговорення відбувається стадія прийняття рішення місцевою радою шляхом голосування.

Відповідний нормативно-правовий акт міської ради про встановлення податкових пільг як рішення міської ради має бути прийнятий більшістю голосів від загального складу міської ради шляхом відкритого поіменного голосування [169].

Отримання позитивного результату голосування за відповідним проєктом рішення, тобто безпосереднє його прийняття, є переходом до наступної стадії порядку встановлення податкових пільг на місцевому рівні – підготовка та оприлюднення рішення місцевої ради. У межах цього етапу Департаментом організаційної роботи Харківської міської ради провадяться такі дії: спочатку відбувається підготовка прийнятого рішення та подання його на підпис головному на пленарному засіданні, а потім у строк, що не перевищує трьох робочих днів із дня прийняття відповідного рішення, провадиться направлення належним чином посвідченої його копії з супровідним листом до КП «Міський інформаційний центр» для їх подальшого оприлюднення. Невідкладно, але не пізніше двох робочих днів із дня надходження прийнятого міською радою рішення до КП «Міський інформаційний центр», останній оприлюднює його на офіційному веб-сайті Харківської міської ради, міського голови, виконавчого комітету [169].

Важливо відмітити, що згідно з ч. 5 ст. 59 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» нормативно-правові акти органів місцевого самоврядування набирають чинності з дня їх офіційного оприлюднення, якщо органом не встановлено пізніший строк введення цих актів у дію [144].

Варто зазначити, що сільські, селищні, міські ради за передбаченим регламентом відповідної ради порядком, що досліджений вище на прикладі Харківської міської ради, приймають рішення про встановлення податкових пільг зі сплати місцевих податків і зборів до 15 липня року, який передуює бюджетному періоду, в якому планується застосування таких пільг [81]. Слід акцентувати увагу, що наведена темпоральна вимога до встановлення податкових пільг, закріплена у п. 12.3 ст. 12 ПК України, не є повністю тотожною передбаченому в пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 цього ж Кодексу принципу стабільності як однієї із засад податкового законодавства. Означений принцип, як уже відмічалось при дослідженні принципу стабільності в межах підрозділу 1.2 розділу 1 цієї дисертації, передбачає вимоги щодо строку змін саме обов'язкових елементів податків і зборів, перелік яких визначений у

п. 7.1 ПК України, не пізніше ніж шість місяців до початку нового бюджетного періоду, у якому будуть діяти нові правила та ставки [81]. Що ж стосується податкових пільг, які не є обов'язковим елементом податків і зборів, то за приписами вказаного принципу податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року [81].

З наведених вище норм убачається, що закріплений у ст. 4 ПК України принцип стабільності щодо строку встановлення податкових пільг на місцевому рівні сутнісно реалізується саме в п. 12.3 ст. 12 цього ж акта. Тому принцип стабільності під час процедури встановлення податкових пільг на місцевому рівні втілюється через такі вимоги:

- встановлення податкових пільг на місцевому рівні до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування таких пільг;

- заборона зміни податкових пільг протягом бюджетного року [81].

Далі слід перейти до стадії досліджуваної процедури, яка настає після граничного строку – 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних податкових пільг. Вважається доцільним назвати таку стадію – інформування про встановлені рішенням місцевої ради податкові пільги зі сплати місцевих податків та/або зборів.

Означена стадія полягає в обов'язку компетентних органів протягом десяти днів з дня прийняття рішення, але не пізніше 25 липня року, який передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлених податкових пільг, надіслати в електронному вигляді контролюючому органу, на обліку якого перебувають платники відповідних місцевих податків та зборів, інформацію про податкові пільги зі сплати вказаних податків та зборів із додаванням копій прийнятих рішень про встановлення податкових пільг або про внесення змін до таких рішень [81].

ПК України передбачено, що таке інформування контролюючого органу, зокрема, про встановлені податкові пільги зі сплати місцевих податків, зборів повинно здійснюватися виключно в порядку та формі, затвердженими



Кабінетом Міністрів України [81]. Із метою детального унормування вказаної стадії Кабінетом Міністрів України було прийнято Постанову «Про затвердження Порядку та форм надання контролюючим органам в електронному вигляді інформації щодо ставок та податкових пільг із сплати місцевих податків та/або зборів» від 28.12.2020 р. № 1330 [136].

Після цього контролюючий орган у строк не пізніше 25 серпня поточного року повинен скласти зведену інформацію, у тому числі про встановлені на місцевому рівні податкові пільги, та подати її в електронній формі Державній податковій службі України [81]. Остання, своєю чергою, отримавши відповідну інформацію, повинна оприлюднити її на своєму офіційному веб-сайті не пізніше 25 вересня поточного року [81].

Таким чином, стадія інформування про встановлені рішенням місцевої ради податкові пільги зі сплати місцевих податків та/або зборів завершується оприлюдненням зазначеної інформації на офіційному веб-сайті Державної податкової служби України.

Платники податків, визначаючи свої податкові зобов'язання, у тому числі, щодо податкових пільг можуть використовувати зведену інформацію, розміщену на офіційному веб-сайті Державної податкової служби України [81] та інформацію з офіційного веб-сайту відповідної ради, міського голови, виконавчого комітету. До того ж, у п. 12.5 ст. 12 ПК України передбачено, що за наявності помилки у таких офіційних джерелах, якою є розбіжність між даними зведеної інформації, інформації, наданої контролюючим органом, та даними офіційно оприлюдненого рішення про встановлення податкових пільг або про внесення змін до таких рішень, платники місцевих податків та зборів звільняються від відповідальності за порушення податкового та іншого законодавства, спричинені вказаною помилкою. Тобто до таких платників податків не застосовуються штрафні санкції та пеня, і відсутні підстави для притягнення платника податків та/або його посадових осіб до відповідальності [81].

Завершуючи огляд стадій процедури встановлення податкових пільг на місцевому рівні, варто наголосити, що ПК України, передбачаючи загальне правило про заборону сільським, селищним, міським радам встановлювати індивідуальні податкові пільги, містить виключне положення, згідно з яким за певної ситуації такі пільги все ж можуть бути встановлені. Так, відповідно до пп. 12.3.7 п. 12.3 ст. 12 ПК України органи, уповноважені встановлювати податкові пільги з місцевих податків і зборів, можуть передбачати індивідуальні податкові пільги у разі, якщо платники податків подадуть заяви про визнання земельних ділянок непридатними для використання у зв'язку з потенційною загрозою їх забруднення вибухонебезпечними предметами [81].

Таким чином, виняток із правил про заборону прийняття індивідуальних податкових пільг став підставою для появи виключення із загальної процедури встановлення податкових пільг на місцевому рівні, тобто виокремлення так званого спеціального порядку, який застосовується за таких умов:

1) підставою для подальшого встановлення податкових пільг зі сплати місцевих податків та/або зборів є заяви платників податків;

2) зміст заяв полягає у визнанні земельних ділянок непридатними для використання у зв'язку з потенційною загрозою їх забруднення вибухонебезпечними предметами [81].

За наявності вказаних умов відповідними місцевими радами приймається рішення про встановлення податкових пільг зі сплати місцевих податків та/або зборів. Останні повинні бути прийняті на кожен календарний рік окремо і тільки за умови подання платниками податків вище означених заяв та діяти, відповідно, не більше ніж до кінця поточного календарного року [81].

Щодо вказаних рішень інформування контролюючих органів здійснюється за місцезнаходженням земельних ділянок і теж в електронному вигляді в порядку та формі, затвердженому Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку подання інформації щодо рішень про встановлення податкових пільг із сплати місцевих податків та/або зборів,

прийнятих на підставі заяв платників податків про визнання земельних ділянок непридатними для використання у зв'язку з потенційною загрозою їх забруднення вибухонебезпечними предметами» від 19.12.2023 р. № 1333 [135], в строк у десять календарних днів з дня прийняття відповідного рішення з обов'язковим зазначенням кадастрових номерів земельних ділянок, щодо яких прийнято відповідне рішення [81].

На вказаному можна було б і закінчити виокремлення стадій досліджуваної процедури, проте вбачається доцільним зазначити про обов'язок контролюючих органів звітувати перед органами місцевого самоврядування у розрізі джерел доходів. Така звітність у тому числі передбачає інформацію про суми наданих податкових пільг, включаючи інформацію про втрати доходів бюджету від їх надання, та подається щокварталу не пізніше 25 днів після закінчення звітного кварталу [81].

Подання звітності про суми наданих податкових пільг, включаючи інформацію про втрати доходів бюджету від їх надання, жодним чином не впливає на зміст вже прийнятого рішення місцевої ради нормативного характеру про встановлення податкових пільг як результату процедури встановлення податкових пільг на місцевому рівні.

Проте інформація, що надається контролюючим органом у такій звітності за своїм змістом безпосередньо може впливати на подальше встановлення податкових пільг. Такий вплив полягає в урахуванні місцевою радою даних про співмірність сум наданих податкових пільг і втрат доходів бюджету від їх надання за відповідним податком чи збором.

Тобто кожна місцева рада під час встановлення податкових пільг з урахуванням отриманих звітних даних має можливість зробити висновок про ефективність певних податкових пільг, встановлених раніше. Указана ефективність, своєю чергою, полягає в забезпеченні балансу приватного та публічного інтересу, а саме не перевищенні витрат бюджету на адміністрування надання податкових пільг над доходами, отриманими за відповідним податком чи збором, за яким надано пільгу.

Ураховуючи вказане, вбачається доцільним виокремити звітування контролюючого органу перед органами місцевого самоврядування в окрему додаткову стадію процедури встановлення податкових пільг на місцевому рівні, результат якої може стати основою для наступних відповідних рішень місцевих рад.

Завершуючи огляд процедури встановлення податкових пільг на місцевому рівні, варто окреслити виокремлені стадії означеної процедури, серед яких:

1. Обов'язкові:

- підготовка проекту рішення та включення відповідного питання до порядку денного сесії місцевої ради;
- обговорення питань порядку денного на пленарному засіданні місцевої ради;
- прийняття рішення місцевої ради шляхом голосування;
- підготовка та оприлюднення рішення місцевої ради;
- інформування про встановлені рішенням місцевої ради податкові пільги зі сплати місцевих податків та/або зборів.

2. Додаткова:

- звітування контролюючого органу перед органами місцевого самоврядування.

Г. Результат встановлення податкових пільг на місцевому рівні

Логічним завершенням процедури встановлення податкових пільг на місцевому є розроблений, прийнятий та офіційно оприлюднений локальний нормативно-правовий акт. Отже, результатом процедури встановлення податкових пільг на місцевому рівні є акт органу місцевого самоврядування нормативного характеру в формі рішення, яким встановлюються, змінюються або скасовуються норми права, що передбачають встановлення, зміну, скасування податкових пільг зі сплати місцевих податків та зборів, дія якого поширюється на певну адміністративно-територіальну одиницю.

### **2.3. Співвідношення прав й обов'язків при застосуванні платниками податкових пільг**

Розпочати вивчення питання про співвідношення прав й обов'язків при застосуванні платниками податкових пільг доцільно з дослідження у контексті названої тематики таких юридичних конструкцій, як метод правового регулювання, спосіб правового регулювання, суб'єктивне право, юридичний обов'язок.

Представники теорії права визначають метод правового регулювання суспільних відносин як підхід до регламентації певної сфери суспільних відносин, що зумовлює застосування комплексу юридичних засобів [30, с. 139; 29, с. 100]. Метод правового регулювання відповідає на питання «як регулювати ту чи іншу сферу суспільних відносин?» [30, с. 139]. У разі, коли відносини за своїм змістом є безумовними, категоричними, заснованими на виконанні обов'язків або дотриманні заборон, то уповноважений регулятор запроваджує жорсткі, чітко визначені рамки упорядкування таких відносин. Якщо ж характер відносин дозволяє обрання їх суб'єктами альтернативної, відносно вільної, але нормативно обґрунтованої поведінки, то нормотворець допускає більш м'які, помірковані вимоги до регламентації подібних відносин.

Основними є два методи правового регулювання: імперативний та диспозитивний.

Для першого з указаних вище методів характерні такі ознаки: сувора обов'язковість дотримання нормативних приписів; владність і підпорядкування; субординація; відсутність можливостей для врегулювання суб'єктами певних відносин за власним розсудом. Сутність цього методу полягає у тому, що підпорядкований відповідній нормі права суб'єкт відносин не може за власною ініціативою, за власним вибором прийняти рішення про застосування або незастосування норми щодо себе, оскільки він зобов'язаний виконати юридичний припис таким чином, як це передбачено, або зобов'язаний утриматись від вчинення дій, що заборонені нормою. Отже, ядром імперативного методу є такі способи правового регулювання:

- 1) юридичне зобов'язування як міра належної активної поведінки,
- 2) юридична заборона як міра належної пасивної поведінки [30, с. 140].

Наприклад, відповідно до п. 295.3 ст. 295 ПК України платники єдиного податку третьої групи сплачують єдиний податок протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал [81]. Цим закріплено обов'язок платника єдиного податку третьої групи вчинити активну дію, що полягає в сплаті вказаного виду податку у конкретний строк. У разі порушення вимог зазначеної норми до платника податку контролюючим органом будуть застосовані негативні наслідки правового характеру, що не позбавляє платника обов'язку по сплаті суми єдиного податку.

Якщо умови належного виконання юридичного зобов'язання мають бути чітко визначені на рівні законодавства, то юридичні заборони можуть бути або прямо закріплені в тексті норми, або впливати з її змісту.

Прикладом прямої заборони є абз. 2 п. 44.1 ст. 44 ПК України, де зазначено, що платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим цього пункту [81]. Порушення вимог цієї норми може призвести, наприклад, до того, що платник податків – юридична особа, який використовує загальну систему оподаткування, не може довести реальності господарської операції, яку він зарахував як витрату, бо не має відповідного первинного документа, що викликає ризик здійснення з боку контролюючого органу донарахування по податку на прибуток підприємств.

Непряма заборона відображена в п. 291.5 ст. 291 ПК України, в якому встановлено перелік суб'єктів, що не можуть бути платниками єдиного податку першої – третьої груп [81]. Якщо ж суб'єкт господарювання, видом діяльності якого є обмін іноземної валюти, не дотримується вимог п. 291.5 ст. 291 зазначеного Кодексу, подасть заяву про застосування спрощеної системи оподаткування, то заборона, передбачена розглядуваною нормою,

проявиться таким чином, що контролюючий орган відмовить суб'єкту у реєстрації його як платника єдиного податку.

Диспозитивний метод правового регулювання відрізняється від попереднього тим, що суб'єкти відносин, керуючись певним масивом норм, обирають яким чином вони бажають ці норми реалізувати. Із цього вбачається, що ознаками розглядуваного методу є: свобода у врегулюванні відносин між сторонами; можливість вільного вибору варіантів поведінки; застосування юридичних рамок, які є основою для реалізації правової свободи суб'єктів відносин. Розглядуваний підхід до регламентації суспільних відносин базується на способі правового регулювання, яким є юридичне дозволяння [30, с. 140].

Правник В. В. Васильєв у своїй науковій праці виділив два підходи до розуміння проявів диспозитивності цивільно-правових норм:

1. Класичний підхід, який полягає в тому, що суб'єкти відносин мають можливість не поширювати вплив певної цивільно-правової норми на їх відносини, застосовуючи при цьому автономне регулювання шляхом встановлення норм, які є обов'язковими для впорядкування відносин саме між цими сторонами [9, с. 11].

2. Розширений підхід, що означає можливість суб'єктів обирати найбільш підходящий для них варіант поведінки, у тому числі й серед тих, що запропоновані цивільно-правовою нормою [9, с. 11]. Основу такого бачення складає правова свобода, яка проявляється шляхом обрання особами варіантів власної правомірної поведінки, а також забезпечення можливості визначення змісту правовідносин, які формуються між конкретними їх учасниками [9, с. 11; 52, с. 70, 72; 184, с. 139–140].

У цьому аспекті важливо відмітити, що правова свобода суб'єктів відносин не є абсолютною, тобто вона обмежена сукупністю базових норм, керуючись якими, сторони обирають для себе найбільш прийнятний варіант втілення своєї волі. Наприклад, цивільно-правовим законодавством передбачені загальні положення договору про надання послуг. Суб'єкт

господарювання, який здійснює діяльність у сфері права, й фізична особа, яка бажає отримати юридичну послугу, на етапі укладання договору про надання юридичних послуг, послуговуючись загальними положенням щодо договорів про надання послуг, самостійно визначають конкретні умови, що бажають у ньому закріпити: які саме послуги надати (проведення консультації, складання документів правового характеру тощо), які встановити строки надання відповідних послуг, яку винагороду передбачити для виконавця, який порядок визначити для її сплати тощо.

У правовому суспільстві свобода однієї особи завжди обмежена свободою іншої особи, межа між якими передбачена в соціальних нормах, у тому числі й в юридичних приписах. Таким чином диспозитивність, ядром якої є юридичне дозволяння, виявляє себе доти, доки міра свободи одного не зазіхає на міру свободи іншого, або ж на правопорядок у цілому. Інакшими словами, суб'єкти відносин, керуючись правом вибору обрання варіанта поведінки для забезпечення реалізації своїх суб'єктивних прав, в основу своїх дій покладають правомірну поведінку. Вільне регулювання відносин, спрямованих на вчинення неправомірних дій, не є ознакою диспозитивності. Наприклад, визначення найбільш прийнятних для сторін умов договору купівлі-продажу канабісу не є проявом диспозитивності цивільно-правових норм, бо обіг відповідної речовини заборонений в Україні.

Фінансове право має специфічний предмет – суспільні відносини з приводу формування, розподілу і використання публічних фондів грошових коштів, здійснення контролю за цим процесом, а також відносини грошового обігу [211, с. 11; 210, с. 7]. Ця галузь регулює одні з найважливіших для забезпечення функціонування держави відносини, бо здійснення належного, своєчасного руху публічних фондів грошових коштів є запорукою налагодженої роботи всього державного механізму. Якщо у роботі державного механізму буде допущено збій, це може привести до негативних наслідків у багатьох аспектах життя населення. Саме тому центральним методом правового регулювання окресленої сфери є метод владних приписів, тобто



імперативний. Прояв диспозитивності відбувається за допомогою обумовлених імперативним методом меж [210, с. 13]. Певна правова свобода можлива у трьох формах:

1. У рамках імперативного суб'єктивного права владного суб'єкта [209, с. 56]. У розглядуваному контексті імперативність суб'єктивного права полягає в тому, що владний суб'єкт, маючи конкретне, встановлене законодавством повноваження, може його реалізувати з певною мірою розсуду, однак з обов'язковим дотримання вимог норми. Прикладом такого суб'єктивного права владного суб'єкта може слугувати норма, передбачена абз. 2 п. 77.1 ст. 77 ПК України, де зазначено, що план-графік документальних планових перевірок на поточний рік оприлюднюється на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, до 25 грудня року, що передує року, в якому будуть проводитися такі документальні планові перевірки [81]. Імперативність суб'єктивного права в наведеному випадку полягає в обов'язку Державної податкової служби України затвердити план-графік не пізніше 25 грудня року, що передує року, в якому будуть проводитися відповідні перевірки. Водночас деяка міра свободи виявляється у можливості владного суб'єкта самостійно визначити дату, в яку саме здійснити опублікування плану-графіку.

2. Свобода певного суб'єкта, що вбачається із закріплених нормами прав, спрямована на припинення правовідносин (наприклад, залік сум податкової застави в рахунок податкового зобов'язання) [209, с. 57].

3. Свобода зобов'язаних осіб під час використання специфічних прав. Одним із таких специфічних прав платника податків є можливість використання податкових пільг [209, с. 57].

Наведені приклади правової свободи в фінансовому праві підтверджують, що реалізація диспозитивного методу правового регулювання в названій галузі значною мірою відрізняється від його дії при впорядкуванні приватно-правових відносин. Головна відмінність полягає у тому, що у фінансово-правових відносинах свобода дій чи то владного, чи то

зобов'язаного суб'єкта впливає з першочергової необхідності виконання певного обов'язку – наприклад, обов'язку зі сплати податку. Тобто свобода проявляється в обранні способу виконання обов'язку. Суб'єкт реалізує певний варіант дозволеної поведінки з метою досягнення відповідного кінцевого результату – належне виконання імперативного припису. У той час як у приватно-правових відносинах обрання варіанта дій, визначення змісту обов'язків сторін впливає з їх бажання реалізувати певні суб'єктивні права.

Імперативність податкового регулювання ні серед учених, ні серед практиків не викликає сумнівів. Зі статті 67 Конституції України вбачається обов'язок сплачувати податки і збори [44]. Ця норма Основного Закону закріплює юридичне зобов'язування, що свідчить про застосування для регламентації податкової сфери категоричного, докладного і, зазвичай, безальтернативного комплексу юридичних засобів.

Належне виконання платниками податків свого податкового обов'язку є важливим питанням для держави й територіальних громад, бо саме податкові платежі становлять вагомую частину надходжень бюджетів різних рівнів. З огляду на це уповноважені суб'єкти мають розробити та запровадити дієвий механізм як виконання платниками податкового обов'язку, так і контролю за цим. Наведене підтверджує те, що предмет податкового права та його соціальна значущість обумовлює й перевагу імперативного методу регулювання окреслених відносин над диспозитивним. Однак чинне податкове законодавство доводить, що для сфери оподаткування певною мірою характерна і диспозитивність.

Диспозитивність податкового регулювання виявляється на різних стадіях існування податкових відносин:

- 1) так звані «доподаткові відносини», коли суб'єкт права тільки виявляє намір стати суб'єктом податкових відносин й обирає варіант реалізації свого податкового обов'язку. Наприклад, фізична особа бажає вести господарську діяльність у сфері роздрібної торгівлі лікарськими засобами. Для цього вона має визначити як свій господарсько-правовий статус (діяти через фізичну

особу-підприємця або як засновник/учасник через юридичну особу), так і податковий статус (обрати спрощену чи загальну систему оподаткування). Тобто на цьому етапі особа порівнює свої бізнес-бажання із своїми правовими можливостями. Якщо останні дозволяють обрати більш вигідний для особи режим оподаткування, то вона зупиняється саме на ньому і при реєстрації себе суб'єктом господарювання одразу має можливість подати заяву про застосування спрощеної системи оподаткування;

2) безпосередня дія податкових відносин – є центральним етапом виявлення положень податкового законодавства. Саме у межах їх існування найбільш виразно проявляються методи податкового регулювання, які розповсюджують свою дію як на регламентацію поведінки владного суб'єкта – контролюючого органу, так і на впорядкування поведінки підконтрольного суб'єкта – платника податків.

Головна задача платника податків – вчасно і повному обов'язі виконати свій податковий обов'язок (обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені податковим законодавством). У межах виконання цього обов'язку платник наділяється каталогом прав, які узгоджено викладені в ст. 17 ПК України й впливають зі змісту інших положень як цього Кодексу, так і тих нормативно-правових актів, що регулюють податкові відносини. Однак права платника податків обумовлені необхідністю останнього виконати податковий обов'язок. Отже, платник, хоч і вправі деякою мірою обирати варіанти власної правомірної податкової поведінки, він обґрунтовує і підпорядковує свої юридичні можливості імперативним приписам, спрямованим на беззаперечне виконання вимог законодавства.

Метод податкового права при обмеженні ініціативи суб'єктів податкових відносин її повністю не нівелює. Ініціатива в деяких випадках дозволена таким чином, аби найбільш якісно забезпечити реальну дію засад податкового законодавства, відображених у ст. 4 ПК України. Іноді вона розкривається через суспільний запит, який виступає рушійною силою для

запровадження додаткових стимулюючих для платників заходів. Наприклад, Президент України 24.02.2022 р. прийняв Указ № 64/2022 «Про введення воєнного стану в Україні» [103]. Через надзвичайно складну ситуацію в країні для великої кількості платників податків податковий тягар став затяжким. Із огляду на це, враховуючи поточний стан платоспроможності платників податків, держава мала застосувати такий принцип як соціальна справедливість і встановити правила оподаткування, які відповідають часу й обставинам. Так, на підставі Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» від 15.03.2022 р. № 2120-IX [113] з'явилась, зокрема, і податкова пільга для платників єдиного податку третьої групи, яка полягає у праві платника застосовувати знижену ставку єдиного податку, що становить 2%. Можливість платника скористатись такою пільгою пов'язана з подальшою зміною для нього умов виконання податкового обов'язку, серед яких: подавати декларацію платника єдиного податку у строки, встановлені для місячного податкового (звітного) періоду, крім випадків, передбачених пп. 9.7 п. 9 підрозділу 8 розділу XX ПК України; сплачувати задекларовану суму єдиного податку протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого пп. 9.7 п. 9 підрозділу 8 розділу XX ПК України для подання податкової декларації [81; 189, с. 167–168].

Деколи реалізація диспозитивності в податковому регулюванні пов'язана із бажанням держави створити сприятливі умови для розвитку відповідної галузі економіки з метою залучення на український ринок якомога більше локальних й іноземних інвесторів. Із цією метою був прийнятий Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» від 14.12.2021 р. № 1946-IX [111], яким встановлено податкові пільги для ІТ-компаній – резидентів Дія Сіті, які є платниками податку на особливих умовах. Зокрема, для таких компаній, згідно з п. 136.8 ст. 136 ПК України, встановлена знижена

ставка податку на прибуток підприємств, яка становить 9%, що в половину менше базової (основної) ставки цього податку, що становить 18% [81]. Окрім цього, резидент Дія Сіті є податковим агентом працівників та гіг-спеціалістів, які виконують роботи або надають послуги замовнику, і зобов'язаний при виплаті таким особам заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, сплатити податок на доходи фізичних осіб за ставкою 5% та військовий збір за ставкою 1,5% [81]. При цьому, для порівняння, базова (основна) ставка податку на доходи фізичних осіб становить 18% [81].

Певні податкові пільги передбачені на підставі характеру і соціальної значимості діяльності суб'єктів господарювання й товарів, щодо яких вони провадять свою діяльність. Так, відповідно до абз. 2 пп. «в» п. 193.1 ст. 193 ПК України, знижена ставка податку на додану вартість, що становить 7%, застосовується по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів [81]. Особливість цієї податкової пільги, порівняно з двома тими, які були розглянуті вище, проявляється у тому, що ця пільга застосовується в обов'язковому порядку. Тобто господарюючий суб'єкт, який провадить операцію, визначену абз. 2 пп. «в» п. 193.1 ст. 193 ПК України, не може на власний розсуд визначити, чи оподатковувати цю операцію за базовою (основною) ставкою податку на додану вартість, що становить 20%, чи за зниженою ставкою у розмірі 7%. Отже, ця податкова пільга встановлює обов'язок платника до цієї операції застосувати знижену ставку податку на додану вартість [193, с. 313].

Із наведеного випливає, що у податковому регулюванні превалюючим є імперативний метод. Водночас податкове законодавство містить правові можливості більш сприятливого для платника характеру, які він має право або зобов'язаний використати з метою виконання податкового обов'язку. Наявність цих правових можливостей свідчить, що податковому праву

притаманні їй риси диспозитивності. Своєю чергою остання має дещо відмінний зміст від диспозитивності, яка втілена при врегулюванні приватно-правових відносин. Основна відмінність виявляється в направленості свободи суб'єктів тих чи інших відносин. У приватно-правових відносинах свобода сторін на вільне впорядкування зв'язків між ними спрямована на реалізацію суб'єктивних прав, а у податковому праві, як підгалузі фінансового права, яке є публічною галуззю права, свобода вибору пов'язана з обранням способу виконання податкового обов'язку.

Якщо метод правового регулювання є підходом до регламентації тих чи інших суспільних відносин, який обумовлює використання юридичних засобів, то спосіб правового регулювання якраз таки і є засобом [30, с. 142] або ж прийомом [29, с. 98] впорядкування поведінки суб'єктів, який проявляється через надання їм суб'єктивних прав та/або покладання на них юридичних обов'язків [30, с. 142; 29, с. 98]. Як уже зазначалось, імперативний метод ґрунтується на таких способах правового регулювання: а) юридичне зобов'язування, б) юридична заборона, у той час як диспозитивний метод ґрунтується на юридичному дозволянні. Останнє полягає в тому, що особі надається суб'єктивне право вчинити певну дію або утриматись від її здійснення, чим забезпечуються свобода обрання варіанту власної поведінки [30, с. 142]. Юридичне зобов'язування виявляється в покладанні нормою права на особу юридичного обов'язку вчинити активний вольовий акт, тобто дію, що призведе до певного юридично значимого результату [30, с. 143]. Своєю чергою юридична заборона також є покладанням на особу юридичного обов'язку, однак пасивного характеру, а саме такого, що вимагає утриматись від вчинення дії [30, с. 144]. Названі способи правового регулювання є основними, але не єдиними, оскільки поряд із ними існують ще й допоміжні, серед яких виокремлюють примус, заохочення, покарання, використання пільг, тощо [30, с. 144]. При цьому такі способи не можуть застосовуватись відособлено від основних, тобто завжди виступають як додаток до них [30, с. 144].

Головними категоріями основних способів правового регулювання є суб'єктивне право та юридичний обов'язок. Суб'єктивне право – це міра можливої поведінки особи [30, с. 314], яка включає в себе ряд правомочностей: а) право на власні дії; б) право на чужі дії, тобто можливість вимагати від зобов'язаної сторони дотримання певної поведінки; в) право на дії уповноважених осіб у тому випадку, коли вони за наявності деяких умов мають застосувати до зобов'язаної особи заходи примусу [30, с. 315]. Юридичний обов'язок є мірою належної поведінки особи, яка з огляду на конкретну правову ситуацію має бути активною або пасивною [30, с. 315–316].

Указані основні способи правового регулювання виступають також класифікаційним критерієм в аспекті виокремлення видової різноманітності норм права, у тому числі й податково-правових, які бувають уповноважувачими, зобов'язальними, заборонними [30, с. 217–218; 79, с. 29]. Природа податкових відносин обумовлює домінування при їх правовому регулюванні саме зобов'язальних норм [79, с. 18, 22]. За думкою М. П. Кучерявенка, уповноважуючі податково-правові норми за своєю суттю є імперативними, оскільки призначені для визначення більш зручної форми реалізації безумовного припису [55, с. 132]. Звичайно, уповноважуючі податково-правові норми не є класичним відображенням диспозитивності, характерної для приватно-правових галузей права. Однак елементи, прояви диспозитивного впорядкування наявні в податковій сфері з тою відмінністю, що встановлені вони для досягнення кінцевої мети існування податкової царини – справляння податків і зборів. Більше того, подібна диспозитивність не може виходити за межі податкового припису, тобто навіть у тому разі, коли певна можливість надана учаснику податкових відносин, й останній може втілити її в життя, а може й не робити цього, варіативність способів дій суб'єкта й порядок їх реалізації чітко визначені.

Для впорядкування податкових відносин податковим законодавством закріплюються алгоритми дій платників податків, які зазвичай не передбачають альтернатив. Хоч платник податків і є зобов'язаною стороною

досліджуваних відносин, він наділений переліком визначених законодавством прав, що можуть бути реалізовані за його ініціативою, проте також у порядку, що є встановленим. Наведене свідчить, що суб'єктивні права, передбачені для платника податків, вирізняються їх підпорядкованістю юридичним обов'язкам. Ця особливість упорядкування сфери оподаткування відображається у структурі ПК України, в якому першочергово передбачається перелік обов'язків платника (ст. 16), й лише після цього закріплюється каталог прав (ст. 17) [81]. Однією з правових можливостей платника, закріплених у пп. 17.1.4 п. 17.1 ст. 17 ПК України, є право у порядку, встановленому цим нормативно-правовим актом, користуватися податковими пільгами, якщо наявні підстави для цього [81]. З цієї норми вбачається, що визначальними складниками права на використання пільг є: а) підстава, яка має бути характерна для платника або його діяльності, б) порядок застосування конкретної пільгової податкової преференції.

Неодноразово у межах цієї роботи проглядалось звернення до п. 30.2 ст. 30 ПК України, яка передбачає виключний перелік підстав для надання податкових пільг [81]. Закріплений перелік таких підстав орієнтований на нормотворця, який протягом розробки норм, спрямованих на встановлення пільг, повинен керуватись визначеним базисом. У сфері правозастосування підстави для використання платниками пільг впливають не з загальної норми про перелік підстав для надання пільг, а з конкретної норми, яка передбачає ту чи іншу пільгу по податку або збору. Так, платник, аби мати можливість використати податкову пільгу, має пересвідчитись, що: а) податково-правовою нормою передбачена конкретна підстава, за наявності якої у платника виникає право на пільгу (юридичний складник можливості на застосування конкретної пільги); б) у його випадку наявна підстава для цього (фактичний складник можливості на застосування конкретної пільги). Наприклад, якщо податкова пільга з певного податку або збору надається особам з інвалідністю, то для того, щоб нею скористатись, платнику необхідно мати документ, який підтверджує той факт, що йому встановлений



відповідний статус. Якщо ж платник і має захворювання, яке надає право на встановлення групи інвалідності, але станом на момент виявлення бажання скористатись податковою пільгою він не отримав відповідний підтверджуючий документ, останній не має фактичної можливості для реалізації права на пільгу.

У цьому аспекті важливо відмітити, що згідно з п. 30.3 ст. 30 ПК України платник податків наділяється правом на використання пільги з моменту виникнення відповідної підстави для цього й протягом усього строку її дії [81]. Але сама по собі наявність права не означає, що воно буде автоматично реалізоване. Отже, щоб застосувати податкову пільгу, платник має дотримуватись визначених податковим законодавством вимог до втілення досліджуваного права у життя.

Порядок застосування податкової пільги може бути визначений як безпосередньо в ПК України, так і в інших нормативно-правових актах. Так, наприклад, згідно з п. 25 підрозділу 10 розділу XX ПК України з метою використання податкової пільги, передбаченої вказаною нормою, особа, звільнена з військової служби, яку вона проходила за призовом під час мобілізації, повинна подати заяву довільної форми та копію відповідного документа до контролюючого органу [81]. Отже, саме ПК України регулює зокрема й процедурні умови надання зазначеної податкової преференції. Своєю чергою, вимоги до застосування податкової соціальної пільги передбачені пп. 169.2.2 п.169.2 ст. 169 ПК України та спеціальним порядком, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1227 [81; 134].

Відсутність підстави для отримання податкової пільги або наявність підстави для цього, але не дотримання порядку її надання, призводить до втрати платником податків можливості на реалізацію в певний момент часу права, закріпленого у пп. 17.1.4 п. 17.1 ст. 17 ПК України. При цьому варто враховувати, що не використані платником податків протягом деякого періоду податкові пільги не переносяться на інші податкові періоди, не зараховуються

в рахунок майбутніх платежів з податків та зборів й не відшкодовуються з бюджету [81]. Таким чином, платник або реалізовує своє право на пільгу в той чи інший період або не реалізовує його.

Крім права на застосування податкової пільги, платник згідно з п. 30.4 ст. 30 ПК України наділений можливістю відмовитись від неї або зупинити її на один або декілька податкових періодів, за винятком випадків, що визначені цим Кодексом. Водночас така відмова, за загальним правилом, неможлива щодо пільг з податку на додану вартість [81].

Слід наголосити, що платник податків у контексті отримання пільги або відмови від неї може користуватись й іншими правами, закріпленими ПК України. До прикладу, пп. 17.1.14 п. 17.1 ст. 17 вказаного Кодексу наділяє платника правом реалізовувати свої дії в сфері оподаткування через електронний кабінет платника податків [81]. Керуючись цим, платник може заяву про застосування пільги або відмову від останньої, яку він бажає подати до контролюючого органу, направити саме через електронний кабінет.

Реалізація платником права на застосування пільги викликає необхідність у виконанні обов'язків. Як передбачено в пп. 16.1.6 п. 16.1 ст. 16 ПК України, платник зобов'язаний подавати контролюючому органу інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету через отримання податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання (щодо умовних податкових пільг) [81]. Зазначений обов'язок спрямований на усіх платників відповідного загальнообов'язкового платежу, що прийняли рішення використовувати пільгу. Деталізація цього обов'язку щодо суб'єктів господарювання наведена в п. 30.6 ст. 30 ПК України, відповідно до якого названі особи мають обліковувати суми податку та збору, не сплачені ними у зв'язку із застосуванням пільг, у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України [81]. Такий порядок затверджений Постановою від 27.12.2010 р. № 1233, в п. 2 якого закріплено, що суб'єкти господарювання ведуть облік та відображають інформацію про суми податкових пільг у

податковій звітності, яку вони зобов'язані подавати до контролюючого органу у строки, що визначені ПК України [133].

П. М. Дуравкін, аналізуючи ст. 16 ПК України, переконаний, що його пп. 16.1.6 п. 16.1 ст. 16 доречніше було б передбачити у ст. 30 цього Кодексу, яка присвячена податковим пільгам [27, с. 181]. Так як ст. 16 розглядуваного нормативно-правового акта закріплює найзагальніший спектр обов'язків платників у сфері оподаткування, кожен із яких згодом деталізується в інших нормах ПК України або в нормах актів, прийнятих на його основі, вбачається логічним виокремлення законодавцем обов'язку, який має виконувати кожен платник у разі, якщо він застосовує податкову пільгу саме в загальній статті щодо обов'язків платника в цілому.

У наукових колах споглядається дискусія відносно віднесення або віднесення до податкових пільг знижених ставок податку. Перш ніж перейти до детального дослідження цього питання, варто підкреслити, що згідно з пп. «в» п. 30.9 ст. 30 ПК України податкові пільги можуть надаватись у тому числі й шляхом встановлення зниженої ставки податку та збору [81]. Але чи всі знижені ставки податку чи збору доречно вважати податковими пільгами? Надалі й розглянемо виокремлену проблематику.

Я. В. Поліщук, здійснюючи дослідження ставок податку та збору, зазначає, що хоч ставка податку та збору та податкова пільга мають різну правову природу, вони є пов'язаними. Водночас наявність серед елементів податку зниженої ставки не зумовлює висновок про те, що остання вважається пільгою, так як платник не має права відмовитись від застосування ставки, нижчої за базову. З огляду на це, вчена пропонує з п. 30.9 ст. 30 ПК України виключити таку форму надання податкових пільг, як встановлення зниженої ставки податку та збору [82, с. 166]. Наведене апелює до твердження, що знижена ставка податку чи збору взагалі не є податковою пільгою.

Науці відома й позиція, відповідно до якої знижену ставку податку чи збору варто наділяти характером податкової пільги лише іноді [79, с. 79].

Отже, з цієї точки зору впливає висновок, що не всі знижені ставки податку або збору доцільно називати пільгами, а лише деякі з них.

Поряд із виокремленими міркуванням існують наукові дослідження, у межах яких фахівці навіть не ставлять під сумнів той аспект, що знижені ставки є податковими пільгами [14, с. 62–63].

Видається доречним розпочати формування відповіді на окреслене питання з дослідження правового механізму податку, який складається з обов'язкових (при встановленні податку мають бути передбачені) та факультативних (при встановленні податку можуть бути передбачені) елементів. Визначення всіх обов'язкових елементів податку на законодавчому рівні забезпечує єдиний підхід до встановлення податків та зборів, що є невід'ємною засадою податкового законодавства, закріпленою в ст. 4 ПК України [81]. Пункт 7.1 ст. 7 зазначеного Кодексу визначає закритий перелік обов'язкових елементів податку, серед яких і ставка податку [81]. Отже, податок та збір вважаються встановленими тільки тоді, коли на законодавчому рівні передбачаються всі обов'язкові їх елементи, зокрема і ставка.

Д. О. Гетманцев, В. Л. Форсюк та І. С. Беліцький у своїй колективній праці залежно від рівня податкового тиску на платника податків виділяють такі ставки: 1) єдину, яка є однаковою для всіх платників; 2) диференційовану, що передбачає різні умови оподаткування. Своєю чергою диференційована ставка поділяється на підвиди: а) базова (основна), що застосовується до більшості платників без урахування будь-яких особливостей, притаманних їм, б) знижена, яка є нижчою порівняно з базовою (основною), в) підвищена, що є вищою порівняно з базовою (основною); 3) змішана (комбінована), що поєднує у собі риси наведених вище податкових ставок, диференційованих за методом їх установаження. При цьому за методом установаження автори виділяють ставки: а) абсолютну (тверда, фіксована або специфічна), б) відносну [20, с. 229–231]. Наявна й наукова позиція, згідно з якою за рівнем податкового тиску на платника податків варто виокремлювати ставки: базову (основну) та граничну. При цьому гранична може застосовуватись у виді

зниженої або ж підвищеної ставки [79, с. 78–79]. Також сформований інший підхід щодо розподілу ставок за досліджуваним критерієм, відповідно до якого ставка може бути: базовою (основною), зниженою та підвищеною. Водночас не у всіх випадках доцільно встановлювати саме базову ставку, саме тому законодавець передбачив такий вид ставки як граничну [82, с. 127–128].

Отже, серед учених немає єдності щодо виокремлення видів ставок податку за таким критерієм як рівень податкового тиску на платника податків.

Видається обґрунтованим для забезпечення системності у контексті визначення видів ставок та моменту, з якого доречно вважати, що податок є встановленим, доповнити розроблені вченими підходи до класифікації ставок податку та збору, на підставі чого вдасться визначити природу саме зниженої ставки.

Так, за формою нормативного передбачення ставки податку та збору в ПК України, яка дає підстави ствердити, що податок або збір містить такий обов'язковий елемент як ставка, слід виділяти ставки: базову (основну) і граничну. Тобто ПК України щодо конкретного податку або збору закріплює в обов'язковому порядку або базову (основну), або граничну ставку. Коли така ставка є передбаченою по конкретному податку та збору, разом із іншими обов'язковими елементами податку та збору, то вважається, що цей загальнообов'язковий платіж є встановленим. При цьому, навіть якщо в нормі, яка по тому чи іншому податку та збору не визначає прямо, що це базова (основна), або ж гранична ставка, але зі змісту норми чітко проглядається, до якого виду конкретна ставка тяжіє, то це означає, що встановлена ставка все одно є або базовою (основною), або граничною.

Наприклад, п. 167.1 ст. 167 ПК України не містить того формулювання, що ставка у розмірі 18% є базовою (основною), але зі змісту ст. 167 цього Кодексу вбачається, що саме ця ставка є базовою (основною) [81]. Більше того, п. 26.2 ст. 26 ПК України передбачає можливість визначення для одного податку чи збору декілька базових (основних) ставок [81]. Предметним вираженням цієї норми може бути формування базових (основних) ставок

акцизного податку, з огляду на специфіку якого його базова (основна) ставка не може бути одною для всіх підакцизних товарів. Тому ПК України й закріплює декілька базових (основних) ставок такого податку, які різняться залежно від підакцизного товару.

Граничною ставкою, як впливає з п. 27.1 ст. 27 ПК України, є максимальний або мінімальний розмір ставки за певним податком, що передбачений цим Кодексом [81]. Згідно з п. 8.3 ст. 8 ПК України місцеві податки та збори встановлюються в межах граничних розмірів ставок, які визначені цим нормативно-правовим актом [81]. До прикладу, згідно з пп. 266.5.1 п. 266.5 ст. 266 ПК України сільські, селищні, міські ради затверджують ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у розмірі, що не перевищує 1,5% розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 квадратний метр бази оподаткування [81]. Отже, мінімальний розмір ставки становить 0% розміру мінімальної заробітної плати за 1 квадратний метр бази оподаткування, а максимальний – 1,5%. Яку конкретно ставку передбачити у межах тієї чи іншої адміністративно-територіальної одиниці, вирішує орган, уповноважений встановлювати відповідні ставки.

Своєю чергою, за критерієм рівня податкового тиску на платника податків слід виділяти ставки: а) базову (основну), яка застосовується до всіх або до більшості платників, які або види діяльності яких не вирізняються певною особливістю, що викликає необхідність передбачення деяких послаблень або навпаки посилень податкового тягаря платника [79, с. 78; 20, с. 229]; б) знижену, що є нижчою відносно базової (основної) ставки, яка встановлюється з метою врахування особливостей, що спричиняють полегшення податкового тягаря платника [79, с. 79; 82, с. 128]; в) підвищену, яка є вищою відносно базової (основної) ставки і передбачається з метою врахування особливостей, що спричиняють посилення податкового тягаря платника [79, с. 79; 82, с. 128]. Саме ці три види ставок віддзеркалюють податковий тиск на платника, який може бути: загальним, послабленим,

посиленим. Навіть якщо ПК України щодо конкретного податку закріплює лише граничну ставку, тобто не визначає його базової (основної), зниженої або підвищеної ставки, безпосереднє визначення останніх відбувається у межах іншого нормативно-правового акта, яким є рішення відповідної сільської, селищної, міської ради про встановлення на території певної адміністративно-територіальної одиниці податку чи збору. Отже, у такому випадку питання про окреслення податкового тиску на платника вирішується не законодавцем, а делегується останнім згаданим вище органам місцевого самоврядування. Наприклад, згідно з п. 2 Додатку 1 до рішення 11 сесії Харківської міської ради Харківської області 7 скликання «Про місцеві податки і збори у місті Харкові» від 22.02.2017 № 542/17 ставка податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки для об'єктів житлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних (крім об'єктів, визначених п. 3) та юридичних осіб, встановлюється у розмірі 1%. Водночас у п. 3 вказаного Додатку 1 закріплено, що ставка такого податку для об'єктів житлової нерухомості, зокрема, квартири/квартир незалежно від їх кількості загальною площею до 85 кв. м, що перебувають у власності фізичних осіб, встановлюється у розмірі 0% [145]. Таким чином, відповідним рішенням органу місцевого самоврядування передбачена базова (основна) ставка цього податку, яка транслює загальний податковий тягар на платників, та знижена ставка, що враховує особливості групи платників та об'єктів оподаткування, що їм належать.

Із наведеного виникає питання: чи обов'язково поряд із базовою (основною) ставкою в ПК України або в рішеннях сільських, селищних, міських рад про встановлення місцевих податків та зборів, визначати ще й знижену та підвищену ставки? Пункт 7.1 ст. 7 ПК України на це питання відповіді не надає, оскільки містить положення про те, що обов'язковим елементом податку є саме його ставка, а не конкретний її вид. Логічно презюмувати, що знижена та підвищена ставки не є обов'язковими до передбачення в нормативно-правових актах про встановлення податків і зборів, оскільки: а) ПК України не містить норми, яка б імперативно

закріплювала, що податок та збір є встановленими у разі визначення разом із базовою (основною) й зниженою та підвищеною ставок; б) законодавство може взагалі не містити по тому чи іншому податку та збору зниженої або підвищеної ставки, що не свідчить про те, що податок або збір не є встановленим. Наприклад, згідно з пп. 2 п. 293.3 ст. 293 ПК України ставка єдиного податку для платників третьої групи встановлюється у розмірі 5% доходу у разі включення ПДВ до складу єдиного податку [81]. Жодної зниженої або підвищеної ставки для платників єдиного податку третьої групи, ПДВ у яких включений до єдиного податку, ст. 293 ПК України не містить. Лише протягом дії правового режиму воєнного стану підрозділ 8 розділу ХХ ПК України було доповнено п. 9, яким платникам єдиного податку третьої групи на деякий час була надана можливість сплачувати названий податок за ставкою 2%. До набрання чинності Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану», тобто до 17.03.2022 р., відповідно до якого до ПК України була внесена зміна щодо можливості застосування особливостей оподаткування єдиним податком протягом певного періоду часу [113], зниженої ставки по цьому податку у разі, коли платник у складі єдиного податку сплачує й ПДВ, ПК України не передбачав. Але це ж не означає, що до 17.03.2022 р. єдиний податок для платників третьої групи, які сплачують ПДВ у складі єдиного податку, не був встановлений.

Згадка про знижену ставку податку з'являється в ПК України у межах ст. 30, яка предметно присвячена податковим пільгам. Наведене підтверджує те, що знижена ставка податку все ж є формою надання податкових пільг, як факультативного елементу правового механізму податку. Отже, знижена ставка може бути і не передбачена ні ПК України, ні рішенням сільської, селищної, міської ради про встановлення місцевих податків і зборів. Водночас, якщо знижена ставка податку чи збору уповноваженим органом уводиться у податкове законодавство і відображає одну з підстав для надання податкових пільг, то подібна знижена ставка є саме податковою пільгою. Таким чином, не



видається доречною ідея виключити з п. 30.9 ст. 30 ПК України пп. «в», який закріплює таку форму надання податкових пільг, як встановлення зниженої ставки податку та збору.

Аргументом Я. В. Поліщук у контексті обґрунтування доцільності виключення з п. 30.9 ст. 30 ПК України пп. «в», було те, що платник не має права відмовитись від застосування ставки, нижчої за базову [82, с. 166]. Таким чином, порушується проблематика відносно права платника на відмову від застосування податкової пільги, наданої у формі зниженої ставки податку. У цьому аспекті одразу варто звернутись до п. 30.4 ст. 30 ПК України, який в контексті досліджуваного права сформульований так: а) платник може відмовитися від використання податкової пільги з будь-якого податку чи збору, крім ПДВ, якщо інше не передбачено цим Кодексом, б) платник не може відмовитися від використання податкових пільг з ПДВ, якщо інше не передбачено цим Кодексом [81]. Отже, загальним правилом щодо податкових пільг із усіх податків і зборів, крім ПДВ, є те, що платник може відмовитись від використання податкових пільг, а спеціальним – він не може цього зробити у разі, коли ПК України це прямо передбачає. Водночас загальним правилом щодо податкових пільг із ПДВ є те, що платник не може відмовитись від використання таких податкових пільг, а спеціальним – він може це зробити, якщо ПК України це прямо передбачає (наприклад, п. 45 підрозділу 2 розділу XX ПК України [81]).

1. Твердження Я. В. Поліщук є помилковим, тому що ПК України містить норми, які у деяких випадках передбачають можливість відмови від застосування зниженої ставки податку чи збору. Наприклад, згідно з пп. 9.9 п. 9 підрозділу 8 розділу XX ПК України, поки діяла податкова пільга з єдиного податку у виді зниженої ставки цього податку для платників третьої групи, яка становила 2% доходу, платник мав право відмовитись від використання особливостей оподаткування, передбачених цим пунктом [81].

2. Як впливає з п. 30.4 ст. 30 ПК України, від деяких пільг, зокрема тих, що встановлені відносно ПДВ, платник все ж відмовитись не може, за

виключенням окремих випадків, визначених цим нормативно-правовим актом. Водночас названий пункт ст. 30 цього Кодексу не зазначає, що платник не може відмовитись виключно від тих пільг з ПДВ, які передбачені у формі знижених ставок цього податку. Таким чином, за загальним правилом, платник не може відмовитись від усіх пільг із названого податку, зокрема і тих, що закріплені не тільки в формі знижених ставок цього податку.

Окреслене призводить до висновку, що аргумент Я. В. Поліщук на користь позиції з необхідності виключення з ПК України встановлення знижених ставок податку і збору як форми надання податкових пільг не є застосовним, оскільки законодавець передбачає механізм відмови від застосування платниками податкових пільг, акцентуючи на тому, що вказане право не є абсолютним не тільки щодо пільг, які передбачені у формі знижених ставок, а й щодо пільг, які встановлені у тому числі й в інших формах.

Загальне правило щодо можливості платника відмовитись від застосування пільг з будь-якого податку чи збору, крім ПДВ, та неможливості відмовитись від застосування пільг з ПДВ обґрунтовує позицію відносно того, що механізм дії податкових пільг, як відмічалось у підрозділі 1.1 розділу 1 цієї дисертації, проявляється у тому числі й в установленні правообов'язку платника сплачувати податок чи збір у меншому розмірі. Отже, у певних випадках платник сам визначає, чи скористатись пільгою, чи ні, а у деяких він не може діяти за власним розсудом, оскільки законодавством передбачений обов'язок пільгу застосувати. Йдеться насамперед про знижені ставки ПДВ, використання яких є обов'язковим при реалізації тої чи іншої операції, яка є об'єктом оподаткування, й щодо якої визначена нижча ставка порівняно з базовою (основною) ставкою.

У межах реалізації права платника податків на застосування податкових пільг, а також виконання ним обов'язків, обумовлених втіленням такої можливості в сфері оподаткування, й інші суб'єкти наділяються певними правами й обов'язками.

До прикладу, роботодавець, як податковий агент працівника, який при виплаті останньому заробітної плати утримує з неї, зокрема, податок на доходи фізичних осіб, у разі отримання від працівника заяви про застосування податкової соціальної пільги разом із підтвердними документами, має виконати обов'язки, які випливають із бажання зазначеного суб'єкта реалізувати своє право на подібну пільгу. Однак, коли особа, яка працює у роботодавця, маючи підставу для використання названої пільги, не бажає нею скористатись, роботодавець не повинен вчиняти будь-яких дій, пов'язаних із правом платника на податкову пільгу. Крім цього, якщо ж платник і має намір пільгу застосувати, але не подає або ж подає не в повному обсязі нормативно визначений перелік документів, який обумовлює можливість застосування пільги, роботодавець не має правової основи для задоволення вимоги працівника про надання йому означеної преференції. Тож саме працівник, як зацікавлена в наданні пільги особа, має вчинити активну дію, яка запустить механізм провадження так званого пільгового режиму оподаткування.

У випадках, що визначені податковим законодавством, контролюючий орган, будучи владною стороною податкових відносин, має забезпечити реальну можливість платника скористатись пільгою. Це впливає з ряду норм ПК України, зокрема, з пп. 21.1.4 п. 21.1 ст. 21, де зазначено, що посадові та службові особи контролюючих органів зобов'язані не допускати порушень прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій [81]. Щодо бажання платника реалізувати своє право на пільги, названий обов'язок владного суб'єкта проявляється в тому, що останній не може безпідставно, за власним розсудом, не підкріпленим нормами, відмовити платнику в здійсненні розглядуваного нині права. Отже, якщо платник дотримується порядку надання пільги, на яку він має підставу, то заборонити йому її застосувати контролюючий орган не може.

## Висновки до Розділу 2

На підставі дослідження процедур встановлення і використання податкових пільг сформовано такі висновки:

1. Протягом розгляду процедури встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні констатовано, що ця процедура: є правовою (юридичною) процедурою, яка являється складовою частиною правового (юридичного) процесу; не виражає винятково податкову природу; є видом нормотворчості (законотворчістю) як процедури більш ширшого процесу правоутворення; передбачена нормами права, зокрема положеннями Конституції України, ПК України, Законом України «Про Регламент Верховної Ради України», а також здійснюється за наперед встановленим порядком дій; є владною діяльністю єдиного законодавчого органу – Верховної Ради України; виражається документально, тобто її результатом є прийняття закону України про внесення змін до ПК України у частині введення, трансформації або скасування податкових пільг; у контексті строків введення в дію актів про встановлення податкових пільг має реалізовуватись з обов'язковим дотриманням принципу стабільності встановлення податкових пільг.

2. Обґрунтовано позицію, згідно з якою рішення органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків, зборів, податкових пільг мають прийматись без дотримання спеціальної процедури, визначеної Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності». На підтримку цього наведено такі аргументи: 1) досліджувані рішення не є регуляторними актами; 2) ПК України не містить посилання на Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» у тому контексті, що з урахуванням останнього органи місцевого самоврядування мають приймати рішення з розглядуваних питань. Відмічено, що визначення того, за якою саме процедурою мають прийматись рішення представницьких органів територіальних громад щодо оподаткування, має відбуватись не на рівні

судової практики, а в межах ПК України, зокрема його ст. 12. Саме тому цей Кодекс доцільно доповнити новою нормою такого змісту:

«12.3.9. Сільські, селищні, міські ради приймають рішення про встановлення місцевих податків та/або зборів та податкових пільг із сплати місцевих податків та/або зборів без застосування процедур, передбачених Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності»».

3. Констатовано, що процедура встановлення податкових пільг на місцевому рівні складається зі стадій, серед яких виокремлено: 1) обов'язкові: а) підготовка проекту рішення та включення відповідного питання до порядку денного сесії місцевої ради; б) обговорення питань порядку денного на пленарному засіданні місцевої ради; в) прийняття рішення місцевої ради шляхом голосування; г) підготовка та оприлюднення рішення місцевої ради; г) інформування про встановлені рішенням місцевої ради податкові пільги зі сплати місцевих податків та/або зборів; 2) додаткова: а) звітування контролюючого органу перед органами місцевого самоврядування.

4. Аналізуючи методи правового регулювання, встановлено, що у податковому регулюванні превалюючим є імперативний метод. Водночас податкове законодавство містить правові можливості більш сприятливого для платника характеру, які він має право або зобов'язаний використати з метою виконання податкового обов'язку. Наявність цих правових можливостей свідчить, що податковому праву притаманні й риси диспозитивності. Своєю чергою остання має дещо відмінний зміст від диспозитивності, яка втілена при врегулюванні приватно-правових відносин. Основна відмінність виявляється в направленості свободи суб'єктів тих чи інших відносин. У приватно-правових відносинах свобода сторін на вільне впорядкування зв'язків між ними спрямована на реалізацію суб'єктивних прав, а у податковому праві, як підгалузі фінансового права, яке є публічною галуззю права, свобода вибору пов'язана з обранням способу виконання податкового обов'язку.

5. Відмічено, що визначальними складниками права на використання пільг є: а) підстава, яка має бути характерна для платника або його діяльності, б) порядок застосування конкретної пільгової податкової преференції. Аби мати можливість використати податкову пільгу, платник має пересвідчитись, що: а) податково-правовою нормою передбачена конкретна підстава, за наявності якої у платника виникає право на пільгу (юридичний складник можливості на застосування конкретної пільги); б) у його випадку наявна підстава для цього (фактичний складник можливості на застосування конкретної пільги). Однак сама по собі наявність права не означає, що воно буде автоматично реалізоване. Отже, щоб застосувати податкову пільгу, платник має дотримуватись визначених податковим законодавством вимог до втілення досліджуваного права у життя. Відсутність підстави для отримання податкової пільги або наявність підстави для цього, але не дотримання порядку її надання, призводить до втрати платником податків можливості на реалізацію в певний момент часу досліджуваного права.

6. Запропоновано за формою нормативного передбачення ставки податку та збору в ПК України, яка дає підстави ствердити, що податок або збір містить такий обов'язковий елемент як ставка, виділяти ставки: базову (основну) і граничну. Тобто ПК України щодо конкретного податку або збору закріплює в обов'язковому порядку або базову (основну), або граничну ставку. Коли така ставка є передбаченою по конкретному податку та збору, разом із іншими обов'язковими елементами податку та збору, то вважається, що цей загальнообов'язковий платіж є встановленим. При цьому, навіть якщо в нормі, яка по тому чи іншому податку та збору не визначає прямо, що це базова (основна), або ж гранична ставка, але зі змісту норми чітко проглядається, до якого виду конкретна ставка тяжіє, то це означає, що встановлена ставка все одно є або базовою (основною), або граничною.

7. Удосконалено підхід щодо класифікації ставок податку та збору за критерієм рівня податкового тиску на платника податків, у межах якого виділено ставки: а) базову (основну), б) знижену, в) підвищену. Саме ці три

види ставок віддзеркалюють податковий тиск на платника, який може бути: загальним, послабленим, посиленим. Навіть якщо ПК України щодо конкретного податку закріплює лише граничну ставку, тобто не визначає його базової (основної), зниженої або підвищеної ставки, безпосереднє визначення останніх відбувається у межах іншого нормативно-правового акта, яким є рішення відповідної сільської, селищної, міської ради про встановлення на території певної адміністративно-територіальної одиниці податку чи збору. Отже, у такому випадку питання про окреслення податкового тиску на платника вирішується не законодавцем, а делегується останнім згаданим вище органам місцевого самоврядування.

8. У межах дослідження права на відмову від застосування податкових пільг визначено, що загальним правилом щодо податкових пільг із усіх податків і зборів, крім податку на додану вартість, є те, що платник може відмовитись від використання податкових пільг, а спеціальним – він не може цього зробити у разі, коли ПК України це прямо передбачає. Водночас загальним правилом щодо податкових пільг із податку на додану вартість є те, що платник не може відмовитись від використання таких податкових пільг, а спеціальним – він може це зробити, якщо ПК України це прямо передбачає.

## ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення і запропоновано вирішення наукового завдання, що полягає в досягненні нових результатів, здійснених у формі наукових висновків щодо правового регулювання податкових пільг, що включає в себе проблематику у сфері як нормотворення, так і правозастосування, а також пропонуванні аргументованих рекомендацій та пропозицій для вирішення порушених питань.

1. Окреслено зміст поняття «правова природа юридичного явища», під яким мається на увазі сукупність його загальних ознак і особливостей, а також відмінностей останнього від подібних за змістом явищ, завдяки встановленню яких (загальних ознак, особливостей, відмінностей) визначається дійсна сутність феномена, що вивчається. З огляду на зазначений погляд до розуміння згаданого поняття подальший розгляд правової природи податкових пільг здійснено шляхом виокремлення: а) загальних ознак правових пільг, б) особливостей податкових пільг і в) їх співвідношення з подібними категоріями.

2. Загальними ознаками правових пільг названо:

- їх належність до допоміжних способів правового регулювання;
- їх установлення на рівні нормативно-правових актів, а не індивідуальних актів;
- неперсоніфікований характер, який проявляється у закріпленні умов для застосування пільг, яким має відповідати суб'єкт або характер його діяльності для того, щоб ними скористатись;
- механізм їх прояву, який полягає у встановленні додаткових, виняткових прав для суб'єктів, або повному чи частковому звільненні від виконання обов'язків;
- мету їх передбачення, що проявляється у: а) наявності суб'єктивних та/або об'єктивних чинників, які обтяжують правове становище суб'єктів або ускладнюють можливість ведення ними певної діяльності, б) усвідомлення необхідності введення покращених правових умов щодо окремих груп осіб або



стосовно проваджуваної такими особами діяльності для досягнення поставлених цілей, що обумовлюють запровадження пільг.

3. Особливостями податкових пільг визначено: 1) їх встановлення в межах конкретної системи законодавства; 2) їх передбачення на рівні податкового законодавства України; 3) проявляються у виконанні платником свого податкового обов'язку з урахуванням особливостей, зумовлених застосуванням пільг; 4) механізм їх дії полягає у звільненні платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку чи збору, або в установленні правообов'язку платника сплачувати податок чи збір у меншому розмірі; 5) надаються у формах, визначених законодавством; 6) є неперсоніфікованими й застосовуються за наявності передбачених законодавством підстав; 7) можуть установлюватися як по податкам, так і по зборам; 8) можуть передбачатись на постійній або на тимчасовій основі; 9) є факультативним елементом правового механізму податку.

4. У ході здійснення співвідношення податкових пільг з державною підтримкою та державною допомогою встановлено таке. Державна підтримка є ширшим за змістом поняттям за державну допомогу. Державна допомога надається, зокрема, й шляхом передбачення на законодавчому рівні податкових пільг. Тобто податкові пільги є вузкою категорією за указані вище, бо являють собою одну з форм державної допомоги. Відповідно, досліджувані правові категорії є родовими відносно податкових пільг, бо охоплюють своїм змістом велику сукупність видових понять, розкриваючи їх найбільш суттєві ознаки. Названі порівнювані категорії об'єднує те, що вони спрямовані на надання визначених широким колом нормативно-правових актів (у тому числі, але не виключно, тих, що регулюють податкові відносини) переваг певним суб'єктам (у тому числі, але не виключно, платникам податків), що зумовлює первинні втрати бюджетів від їх застосування із перспективною метою отримання в майбутньому економічних, репутаційних, стратегічних результатів або ж задоволення соціальних потреб. Водночас відрізняє досліджувані категорії те, що податкові пільги спрямовані не загалом

на усіх суб'єктів права, а лиш на платників податків, вводяться виключно на рівні податкового законодавства, реалізуються в межах податкових відносин, спрямовані на виконання платниками податкового обов'язку з урахуванням особливостей, пов'язаних із застосуванням пільг.

5. При провадженні порівняння податкових пільг і податкових стимулів зазначено, що податкові пільги є так званими позитивними податковими стимулами, які поряд із іншими мотиваційними засобами правового регулювання сфери оподаткування, створюють для платників покращені умови виконання ними податкового обов'язку. Головна відмінність податкових пільг і податкових стимулів полягає в тому, що останні не обмежуються лише пільгами, а включають у себе й інші податкові засоби.

6. Встановлено, що податкові пільги є вужчим поняттям за податкові преференції, які можуть бути пільговими, безпільговими, комбінованими. Із зазначеного випливає, що податкові пільги є одними із засобів реалізації податкових преференцій, проте не єдиними.

7. Принципи встановлення податкових пільг визначено як змістовні й процедурні вимоги установчого характеру, спрямовані на впорядкування діяльності суб'єктів, уповноважених зазначені податкові преференції вводити, змінювати або ж скасовувати, систему яких складають відповідні загальні принципи права, що розкриваються через їх галузево орієнтований контекст, а також окремі принципи податкового права.

8. Зазначено, що систему принципів установлення податкових пільг складають такі принципи: законність, юридична визначеність (її змістовний і процедурний аспекти), розумність, пропорційність, фіскальна достатність, рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, соціальна справедливість, економічність оподаткування, нейтральність оподаткування, стабільність (як процедурний аспект вияву принципу юридичної визначеності).

9. Протягом аналізу принципу економічності оподаткування запропоновано пп. 4.1.7 п. 4.1 ст. 4 ПК України викласти у такій редакції:

«економічність оподаткування – установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування. Установлення податкових пільг із обов'язковим здійсненням попередньої оцінки їх ефективності». Підкреслено, що механізм перевірки ефективності податкових пільг має бути комплексним, для чого обов'язково слід здійснювати як попереднє оцінювання ефективності податкових пільг (у процесі нормотворення), так і подальше (у процесі застосування встановлених пільг). Такий підхід ладен відсіяти ще протягом творення податково-правових норм ті пільги, що виявляються явно неефективними (попереднє оцінювання), або ж згодом скасувати ті пільги, які в результаті своєї дії виявились неефективними (подальше оцінювання).

10. Запропоновано у новій редакції викласти п. 25 підрозд. 10 розд. ХХ ПК України, який передбачає податкові пільги з податку на доходи фізичних осіб та єдиного податку для тих самозайнятих осіб, що були призвані на військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період. Констатовано, що необхідність внесення відповідних змін впливає з наявності в означеному положенні ПК України проявів порушення декількох принципів установлення податкових пільг, а саме юридичної визначеності, рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, розумності.

11. Здійснено класифікацію податкових пільг за такими критеріями:

1) за формами надання: а) податкове вирахування (знижка), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору; б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору; в) встановлення зниженої ставки податку та збору; г) звільнення від сплати податку та збору;

2) за суб'єктами встановлення виокремлено ті податкові пільги, що встановлюються: а) Верховною Радою України; б) Верховною Радою Автономної Республіки Крим; в) сільськими, селищними, міськими радами;

3) за підставами для надання виділено податкові пільги, що надаються через особливості, які характеризують: а) певну групу платників податків; б) вид діяльності платників податків; в) об'єкт оподаткування; г) характер та суспільне значення здійснюваних платниками витрат;

4) за колом платників, які мають право на застосування пільг, останні розподілено на ті, що надаються: а) фізичним або юридичним особам у цілому; б) конкретно визначеним фізичним або юридичним особам, об'єднаним у групу платників податків за деякою характеристикою;

5) за напрямом використання коштів, вивільнених внаслідок надання податкових пільг, останні поділено на: а) умовні; б) безумовні;

б) за строком дії: а) постійні; б) тимчасові.

12. Відмічено, що не віднесення тих чи інших операцій, майна, доходу тощо до об'єктів оподаткування шляхом використання нормативної конструкції «не є об'єктом оподаткування», свідчить про відсутність у конкретному правовому випадку за конкретним податком або збором обов'язкового елементу податку – об'єкта. Через це вказану конструкцію не доцільно вважати податковою пільгою, оскільки остання застосовується як звільнення саме від податку (що містить усі обов'язкові елементи) або як його сплату в меншому розмірі.

13. Протягом розгляду процедури встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні констатовано, що ця процедура: є правовою (юридичною) процедурою, яка являється складовою частиною правового (юридичного) процесу; не виражає винятково податкову природу; є видом нормотворчості (законотворчістю) як процедури більш ширшого процесу правоутворення; передбачена нормами права, зокрема положеннями Конституції України, ПК України, Законом України «Про Регламент Верховної Ради України», а також здійснюється за наперед встановленим порядком дій; є владною діяльністю єдиного законодавчого органу – Верховної Ради України; виражається документально, тобто її результатом є прийняття закону України про внесення змін до ПК України у частині введення, трансформації або

скасування податкових пільг; у контексті строків введення в дію актів про встановлення податкових пільг має реалізовуватись з обов'язковим дотриманням принципу стабільності встановлення податкових пільг.

14. Обґрунтовано позицію, згідно з якою рішення органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків, зборів, податкових пільг мають прийматись без дотримання спеціальної процедури, визначеної Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності». На підтримку цього наведено такі аргументи: 1) досліджувані рішення не є регуляторними актами; 2) ПК України не містить посилання на Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» у тому контексті, що з урахуванням останнього органи місцевого самоврядування мають приймати рішення з розглядуваних питань. Відмічено, що визначення того, за якою саме процедурою мають прийматись рішення представницьких органів територіальних громад щодо оподаткування, має відбуватись не на рівні судової практики, а в межах ПК України, зокрема його ст. 12. Саме тому цей Кодекс доцільно доповнити новою нормою такого змісту:

«12.3.9. Сільські, селищні, міські ради приймають рішення про встановлення місцевих податків та/або зборів та податкових пільг із сплати місцевих податків та/або зборів без застосування процедур, передбачених Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності»».

15. Констатовано, що процедура встановлення податкових пільг на місцевому рівні складається зі стадій, серед яких виокремлено: 1) обов'язкові: а) підготовка проекту рішення та включення відповідного питання до порядку денного сесії місцевої ради; б) обговорення питань порядку денного на пленарному засіданні місцевої ради; в) прийняття рішення місцевої ради шляхом голосування; г) підготовка та оприлюднення рішення місцевої ради; г) інформування про встановлені рішенням місцевої ради податкові пільги зі

сплати місцевих податків та/або зборів; 2) додаткова: а) звітування контролюючого органу перед органами місцевого самоврядування.

16. Відмічено, що визначальними складниками права на використання пільг є: а) підстава, яка має бути характерна для платника або його діяльності, б) порядок застосування конкретної пільгової податкової преференції. Аби мати можливість використати податкову пільгу, платник має пересвідчитись, що: а) податково-правовою нормою передбачена конкретна підстава, наявності якої у платника виникає право на пільгу (юридичний складник можливості на застосування конкретної пільги); б) у його випадку наявна підстава для цього (фактичний складник можливості на застосування конкретної пільги). Однак сама по собі наявність права не означає, що воно буде автоматично реалізоване. Отже, щоб застосувати податкову пільгу, платник має дотримуватись визначених податковим законодавством вимог до втілення досліджуваного права у життя. Відсутність підстави для отримання податкової пільги або наявність підстави для цього, але не дотримання порядку її надання, призводить до втрати платником податків можливості на реалізацію в певний момент часу досліджуваного права.

17. Запропоновано за формою нормативного передбачення ставки податку та збору в ПК України, яка дає підстави ствердити, що податок або збір містить такий обов'язковий елемент як ставка, виділяти ставки: базову (основну) і граничну. Тобто ПК України щодо конкретного податку або збору закріплює в обов'язковому порядку або базову (основну), або граничну ставку. Коли така ставка є передбаченою по конкретному податку та збору, разом із іншими обов'язковими елементами податку та збору, то вважається, що цей загальнообов'язковий платіж є встановленим. При цьому, навіть якщо в нормі, яка по тому чи іншому податку та збору не визначає прямо, що це базова (основна), або ж гранична ставка, але зі змісту норми чітко проглядається, до якого виду конкретна ставка тяжіє, то це означає, що встановлена ставка все одно є або базовою (основною), або граничною.

18. Удосконалено підхід щодо класифікації ставок податку та збору за критерієм рівня податкового тиску на платника податків, у межах якого виділено ставки: а) базову (основну), б) знижену, в) підвищену. Саме ці три види ставок віддзеркалюють податковий тиск на платника, який може бути: загальним, послабленим, посиленим. Навіть якщо ПК України щодо конкретного податку закріплює лише граничну ставку, тобто не визначає його базової (основної), зниженої або підвищеної ставки, безпосереднє визначення останніх відбувається у межах іншого нормативно-правового акта, яким є рішення відповідної сільської, селищної, міської ради про встановлення на території певної адміністративно-територіальної одиниці податку чи збору. Отже, у такому випадку питання про окреслення податкового тиску на платника вирішується не законодавцем, а делегується останнім згаданим вище органам місцевого самоврядування.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Баліцька В. В. Соціальна справедливість оподаткування крізь призму платоспроможності суб'єктів економіки України. *Фінанси України*. 2011. № 9. С. 33–44.
2. Браславський Р. Г. Принцип стабільності та його місце в нормотворчій діяльності у сфері оподаткування. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 11. С. 138–142.
3. Браславський Р. Г. Система принципів податкового законодавства. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 9. С. 156–159.
4. Бречко О. В. Податкове регулювання: стабілізаційний та стимулюючий інструментарій економічних процесів. *Світ фінансів*. 2005. Вип. 2 (3). С. 61–72.
5. Бурдін В. М., Мочульська М. Є., Чорненький В. І. Позитивна дискримінація в Україні. *Український часопис конституційного права*. 2021. № 2 (19). С. 3–14.
6. Буряковська К. О. Юридичні стандарти, що ґрунтуються на принципі розумності. *Філософія права і загальна теорія права*. 2015. № 1–2. С. 169–177.
7. Бусел В. Т. Великий тлумачний словник сучасної української мови: з додатками і допов. Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. 1728 с.
8. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. Дата оновлення: 19.11.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 05.12.2023).
9. Васильєв В. В. Диспозитивність норм цивільного права з точки зору формально-догматичного підходу. *Підприємництво, господарство і право*. Київ, 2018. Вип. 12. С. 10–14.
10. Васильченко О. П. Зміст принципу рівності прав та свобод людини і громадянина в Україні. *Науковий вісник Академії муніципального управління. Серія: Право*. 2014. Вип. 2. С. 14–19.



11. Верховенство права (доповідь, схвалена Венеційською комісією на 86-му пленарному засіданні 25–26 березня 2011 року). *Право України*. 2011. № 10. С. 168–184.
12. Виборчий кодекс України: Закон України від 19.12.2019 р. № 396-ІХ. Дата оновлення: 31.03.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/396-20#Text> (дата звернення: 05.12.2023).
13. Вишемирський М. В. Податкові пільги та їх класифікація. *Право і суспільство*. 2014. № 5. С. 145–148.
14. Вишемирський М. І. Податкові пільги за законодавством України: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2015. 205 с.
15. Вінцова Д. С. Співвідношення принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2015. 205 с.
16. Гаврилюк Р. О. Ефективність дії норм податкового права України. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2001. Вип. 121. С. 92–99.
17. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії: монографія / Білецька Г. М., Кармаліта М. В., Куц М. О. та ін. Київ: Алерта, 2012. 222 с.
18. Гетманцев Д. О. Стабільність та визначеність податкового права. *Часопис Київського університету права*. 2016. № 2. С. 84–89.
19. Гетманцев Д. О., Коваль Ю. А. До питання про дотримання принципу стабільності податкового законодавства під час встановлення та скасування податкових пільг в умовах воєнного стану. *Право і суспільство*. 2022. № 4. С. 342–350.
20. Гетманцев Д. О., Форсюк В. Л., Беліцький І. С. Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект: наук.-практ. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2017. 496 с.
21. Городніченко Ю. В. Подвійне оподаткування: його сутність та методи усунення. *Економіка та суспільство*. 2017. С. 574–578.

22. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. Дата оновлення: 08.10.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

23. Греца Я. В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика: монографія. Ужгород: ТОВ «РІК-У», 2020. 420 с.

24. Дворкін Р. Верховенство права: проблеми теорії та практики / пер. з англ. Г. Коваленко, ред. О. Уварова. *Філософія права і загальна теорія права*. 2013. № 1. С. 15–23.

25. Декларація про державний суверенітет України: Декларація від 16.07.1990 р. № 55-ХІІ. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1990. № 31. Ст. 429.

26. Дмитрик О. О., Токарева К. О. Податкові пільги як форма державної допомоги суб'єктам підприємництва. *Право та інноваційне суспільство*. 2019. № 1 (12). С. 80–86.

27. Дуравкін П. М. Співвідношення категорій «податковий обов'язок» та «обов'язки платника податків». *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2011. Вип. 22. С. 179–191.

28. Євтошук Ю. О. Принцип пропорційності як необхідна складова верховенства права: дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2015. 214 с.

29. Загальна теорія права: підручник / За заг. ред. М. І. Козюбри. Київ: Ваіте, 2015. 392 с.

30. Загальна теорія права: підручник / О. В. Петришин, Д. В. Лук'янов, С. І. Максимов, В. С. Смородинський та ін.; за ред. О. В. Петришина. Харків: Право, 2021. 568 с.

31. Звіт про результати аналізу ефективності та обґрунтованості застосування податкових пільг з податку на додану вартість за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я: Рішення Рахункової палати від 28.02.2023 р. № 4–1. URL: [https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2023/4-1\\_2023/Zvit\\_4-1\\_2023.pdf](https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2023/4-1_2023/Zvit_4-1_2023.pdf) (дата звернення: 05.12.2023).

32. Звіт про результати аудиту ефективності та обґрунтованості застосування податкових пільг з податку на додану вартість за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я: Рішення Рахункової палати від 19.03.2019 р. № 6–5. URL: [https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/6-5\\_2019/Zvit\\_6-5\\_2019.pdf](https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/6-5_2019/Zvit_6-5_2019.pdf) (дата звернення: 05.12.2023).

33. Іванський А. Й. Юридичний процес та юридична процедура в адміністративному і фінансовому праві України та ЄС. *Вороновські читання. Єдність адміністративних та фінансових процедур*: за матеріалами міжнар. наук.-практ. конф. «Вороновські читання», 5-6 жовтня 2018 р. Харків: Асоц. фінанс. права України, 2019. С. 131–142.

34. Калюжний Р. А., Лапка О. Я., Пікуля Т. О. Правові стимули в механізмі правового стимулювання: монографія. Київ: «МП Леся», 2013. 204 с.

35. Касьяненко Л. М. Юридичний процес і правова процедура у фінансовому праві. *Публічне право*. 2014. № 1. С. 54–59.

36. Кміта О. В. Законність у процесі постановня правової держави в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. Острог, 2016. 211 с.

37. Кобильнік Д. А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2002. 206 с.

38. Козюбра М. І. Праворозуміння: поняття, типи та рівні. *Право України*. 2010. № 4. С. 10–21.

39. Колісник А. С. Податкові та митні преференції в умовах воєнного стану в Україні. *Право та інновації*. 2022. № 3 (39). С. 42–48.

40. Колодій А. М. Принципи права: генеза, поняття, класифікація та реалізація. *Альманах права. Основоположні принципи права як його ціннісні виміри. Науково-практичний юридичний журнал*. 2012. Вип. 3. С. 42–46.

41. Колпаков В. К. Правова природа адміністративного судочинства. *Юридична Україна*. 2020. № 1. С. 60–62.

42. Колпаков В. К. Правова природа відносин адміністративного судочинства. *Право України*. 2016. № 2. С. 25–30.

43. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод: Конвенція від 04.11.1950 р. Дата оновлення: 01.08.2021. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_004#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004#Text) (дата звернення: 05.12.2023).
44. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. Дата оновлення: 01.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text> (дата звернення: 05.12.2023).
45. Конституція України: наук.-практ. комент. / редкол.: В. Я. Тацій (голова) та ін. 2-е вид., перероб. і допов. Харків: Право, 2011. 1128 с.
46. Косторной С. В., Піхняк Т. А. Податкові преференції, як засіб підтримки суб'єктів господарювання в умовах пандемії. *Збірник наукових праць ТДАТУ імені Дмитра Моторного (економічні науки)*. 2022. № 1 (45). С. 84–90.
47. Котенко А. М. До питання про принципи у податково-правовому регулюванні. *Фінансове право*. 2014. № 2. С. 22–24.
48. Криницький І. Є. Податкова пільга як елемент правового механізму податкового платежу. *Фінансове право*. 2012. № 3 (21). С. 16–19.
49. Криницький І. Є. Теоретичні проблеми податкового процесу: дис. ... д-ра юрид. наук. Київ, 2010. 433 с.
50. Крисоватий А. І., Василевська Г. В. Новітня парадигма преференційного оподаткування: монографія. Київ: Центр учбової літератури, 2013. 260 с.
51. Крігер М. Чому верховенство права є надто важливим, щоб лишити його юристам / пер. з англ. Д. Вовка. *Філософія права і загальна теорія права*. 2014. № 1–2. С. 323–349.
52. Кухарев О. Є. Диспозитивність як базова категорія приватного права. *Право і суспільство*. 2017. № 6. С. 67–73.
53. Кучерявенко М. П. Податкове право України: Академічний курс: підручник. Київ: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. 701 с.

54. Кучерявенко М. П. Податок і збір: спільність і відмінності правового режиму. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2002. Вип. 4. С. 58–66.
55. Кучерявенко М. П. Правова заборона: податковий аспект. *Право України*. 2023. № 7. С. 128–141.
56. Кучерявенко М. П. Правова природа процедурного регулювання оподаткування. *Юрист України*. 2011. № 2. С. 26–29.
57. Кучерявенко М. П., Серьогін О. Ю. Характеристика принципу стабільності та значення його сталості у податкових відносинах. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія «Міжнародні відносини»*. 2021. № 2 (54). С. 71–76.
58. Кучерявенко М. П., Смичок Є. М., Брояков С. В. Правова природа рішень місцевих рад з питань встановлення місцевих податків та зборів: проблема віднесення до регуляторних актів. *Вісник Національної академії правових наук України*. 2022. Т. 29. № 2. С. 178–193.
59. Кучерявенко Н. П. Налоговые процедуры: правовая природа и классификация: Монография. Киев: Правова єдність, 2009. 496 с.
60. Латковська Т. А. Дотримання принципу стабільності у податкових правовідносинах: судова практика. *Juris Europensis Scientia*. 2023. № 1. С. 84–88.
61. Максимов С. І. Верховенство права в діяльності органів виконавчої влади: прагнення до європейських стандартів. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2010. Вип. 20. С. 18–29.
62. Максимов С. І. Верховенство права: апофеоз розуму чи результат емоційного вибору? *Філософія права і загальна теорія права*. 2015. № 1–2. С. 120–133.
63. Макух О. В. Динаміка фінансових правовідносин: методологічний аспект: дис. ... д-ра юрид. наук. Запоріжжя, 2017. 411 с.

64. Мамалуй О. О. До питання визначення поняття «процедура» в податковому праві. *Національний вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: «Юриспруденція»*. 2018. № 35. Т. 1. С. 85–87.

65. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. Дата оновлення: 07.11.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

66. Мінаєва О. М. Нормотворчі процедури у сфері оподаткування та дотримання принципу законності в процесі їх реалізації. *Вісник Запорізького національного університету. Юридичні науки*. 2015. № 4(1). С. 125–129.

67. Мурза О. В. Правові пільги: загальнотеоретична характеристика: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2013. 200 с.

68. Назаренко Г. В. Комплексна оцінка ефективності податкових пільг. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 10. С. 202–208.

69. Окрема думка судді Конституційного Суду України Ткачука П. М. від 27.11.2008 р. стосовно Рішення Конституційного Суду України від 27.11.2008 р. № 26-рп/2008. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/na26d710-08#n2> (дата звернення: 05.12.2023).

70. Окрема думка суддів Касаційного адміністративного суду Верховного Суду Желтобрюх І. Л., Білоуса О. В., Пасічник С. С. від 19.04.2022 р. у справі № 816/687/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109286485> (дата звернення: 05.12.2023).

71. Основи законодавства України про охорону здоров'я: Закон України від 19.11.1992 р. № 2801-XII. Дата оновлення: 01.10.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2801-12#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

72. Погребняк С. П. Втілення принципу рівності в юридичних актах. *Вісник Академії правових наук України*. 2006. № 3 (46). С. 8–20.

73. Погребняк С. П. Основоположні принципи права (змістовна характеристика): монографія. Харків: Право, 2008. 240 с.

74. Погребняк С. П. Принцип пропорційності в українській юридичній практиці та практиці ЄСПЛ. *Правове забезпечення ефективного виконання рішень і застосування практики Європейського суду з прав людини* : зб. наук. ст. Міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 15 вересня 2012 р.) / за ред. С. В. Ківалова ; НУ «ОЮА». Одеса : Фенікс, 2012. С. 294–310.

75. Погребняк С. П. Справедливість як принцип права: основні аспекти. *Філософія права і загальна теорія права*. 2015. № 1–2. С. 257–268.

76. Погребняк С. П. Тест на пропорційність. *Юрист України*. 2013. № 2. С. 5–10.

77. Податкове право України: підручник / О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка, Н. А. Маринів. Харків: Право, 2019. 440 с.

78. Податкове право: Навч. посіб. / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильник та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка. Київ: Юрінком Інтер, 2003. 400 с.

79. Податкове право: підручник / за ред. Д. О. Гетманцева, М. П. Кучерявенка. Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків: Право, 2023. 464 с.

80. Податковий кодекс України : постатейний коментар : у 2 ч. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2011. Ч. 1. 704 с.

81. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 08.12.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 10.12.2023).

82. Поліщук Я. В. Ставка податків і зборів: правова природа та класифікація: дис. ... канд. юрид. наук. Запоріжжя, Ірпінь, 2018. 204 с.

83. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 19.04.2022 р. у справі № 816/687/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104044775> (дата звернення: 05.12.2023).



84. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 13.05.2022 р. у справі № 816/992/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104300394> (дата звернення: 05.12.2023).
85. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 27.05.2022 р. у справі № 826/9477/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104506719> (дата звернення: 05.12.2023).
86. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 21.06.2022 р. у справі № 816/686/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104975551> (дата звернення: 05.12.2023).
87. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 25.07.2023 р. у справі № 816/1247/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/112441672> (дата звернення: 05.12.2023).
88. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 26.06.2023 р. у справі № 140/2102/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/111853061> (дата звернення: 05.12.2023).
89. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 17.02.2020 р. у справі № 820/3556/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87656460> (дата звернення: 05.12.2023).
90. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 01.02.2023 р. у справі № 2340/3419/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108724559> (дата звернення: 05.12.2023).
91. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 07.03.2023 р. у справі № 580/3211/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109407320> (дата звернення: 05.12.2023).
92. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 11.04.2023 р. у справі № 380/18104/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/110156831> (дата звернення: 05.12.2023).
93. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 04.05.2020 р. у справі № 809/276/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89045492> (дата звернення: 05.12.2023).



94. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 02.12.2020 р. у справі № 357/14346/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93245717> (дата звернення: 05.12.2023).
95. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 10.12.2021 р. у справі № 0940/2301/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/101897039> (дата звернення: 05.12.2023).
96. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 28.06.2023 р. у справі № 160/7340/22. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/111883887> (дата звернення: 05.12.2023).
97. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 12.07.2023 р. у справі № 420/15538/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/112184574> (дата звернення: 05.12.2023).
98. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 06.12.2023 р. у справі № 520/28419/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115484789> (дата звернення: 20.12.2023).
99. Постанова П'ятого апеляційного адміністративного суду від 28.04.2020 р. у справі № 400/3856/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88985568> (дата звернення: 05.12.2023).
100. Прийма С. В. Поняття принципу в аспекті співвідношення з суміжними категоріями. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2014. Вип. 28. С. 46–55.
101. Про адвокатуру та адвокатську діяльність: Закон України від 05.07.2012 р. № 5076-VI. Дата оновлення: 03.08.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5076-17#Text> (дата звернення: 05.12.2023).
102. Про благодійну діяльність та благодійні організації: Закон України від 05.07.2012 р. № 5073-VI. Дата оновлення: 11.12.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5073-17#Text> (дата звернення: 05.12.2023).
103. Про введення воєнного стану в Україні: Указ Президента України від 24.02.2022 р. № 64/2022. Дата оновлення: 10.11.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

104. Про військовий обов'язок і військову службу: Закон України від 25.03.1992 р. № 2232-ХІІ. Дата оновлення: 12.10.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2232-12#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

105. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо збільшення фінансування Збройних Сил України шляхом зарахування військового збору до спеціального фонду Державного бюджету України: Проект Закону від 28.01.2022 р. № 6566. URL: [https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?id=&pf3511=73672](https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=73672) (дата звернення: 05.12.2023).

106. Про внесення змін до підрозділу 2 розділу ХХ «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання/ввезення товарів для потреб безпеки і оборони у період воєнного стану: Проект Закону від 24.02.2023 р. № 9061. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/CardByRn?regNum=9061&conv=9> (дата звернення: 05.12.2023).

107. Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо спеціальних засобів індивідуального захисту): Проект Закону від 01.07.2014 р. № 4199а. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_2?pf3516=4199a&skl=8](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=4199a&skl=8) (дата звернення: 05.12.2023).

108. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень: Проект Закону від 02.06.2021 р. № 5600. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/CardByRn?regNum=5600&conv=9> (дата звернення: 05.12.2023).

109. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України: Закон України від 31.07.2014 р. № 1621-VII. Дата оновлення: 01.01.2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-18#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

110. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України (щодо удосконалення окремих положень): Проект Закону від 21.07.2014 р. № 4309а. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_2?pf3516=4309a&skl=8](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=4309a&skl=8) (дата звернення: 05.12.2023).

111. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні: Закон України від 14.12.2021 р. № 1946-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1946-20#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

112. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо звільнення від сплати екологічного податку, плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за знищене чи пошкоджене нерухоме майно: Закон України від 11.04.2023 р. № 3050-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3050-20#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

113. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 р. № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

114. Про внесення змін до Регламенту Харківської міської ради 8 скликання: Рішення 11 сесії Харківської міської ради Харківської області 8 скликання від 11.05.2022 р. № 255/22. URL: <https://doc.city.kharkov.ua/uk/profile/document/viewhtml/id/704885> (дата звернення: 05.12.2023).

115. Про внесення змін у додаток до постанови Кабінету Міністрів України від 24 лютого 2016 р. № 112: Постанова Кабінету Міністрів України від 02.06.2023 р. № 550. *Урядовий кур'єр*. 2023. № 111.

116. Про внесення зміни до підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування

банків: Проект Закону від 29.09.2023 р. № 9656-д. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/42885> (дата звернення: 05.12.2023).

117. Про державну допомогу суб'єктам господарювання: Закон України від 01.07.2014 р. № 1555-VII. Дата оновлення: 07.09.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1555-18#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

118. Про державну підтримку медіа, гарантії професійної діяльності та соціальний захист журналіста: Закон України від 23.09.1997 р. № 540/97-ВР. Дата оновлення: 31.03.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/540/97-вр#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

119. Про забезпечення рівних прав та можливостей жінок і чоловіків: Закон України від 08.09.2005 р. № 2866-IV. Дата оновлення: 03.08.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2866-15#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

120. Про загальну мобілізацію: Указ Президента України від 24.02.2022 р. № 65/2022. Дата оновлення: 16.11.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/65/2022#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

121. Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні: Закон України від 27.03.2014 р. № 1166-VII. Дата оновлення: 15.04.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1166-18#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

122. Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності: Закон України від 11.09.2003 р. № 1160-IV. Дата оновлення: 07.09.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1160-15#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

123. Про засади запобігання та протидії дискримінації в Україні: Закон України від 06.09.2012 р. № 5207-VI. Дата оновлення: 30.05.2014. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5207-17#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

124. Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової та роздрібною торгівлі лікарськими засобами, імпорту лікарських засобів (крім активних фармацевтичних інгредієнтів): Постанова Кабінету Міністрів України від

30.11.2016 р. № 929. Дата оновлення: 26.11.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929-2016-п#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

125. Про затвердження національних стандартів України, державних класифікаторів України, національних змін до міждержавних стандартів, внесення зміни до наказу Держспоживстандарту України від 31 березня 2004 р. № 59 та скасування нормативних документів: Наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 28.05.2004 р. № 97. Дата оновлення: 11.11.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0097609-04#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

126. Про затвердження переліку баз олімпійської та паралімпійської підготовки, об'єкти нежитлової нерухомості яких не є об'єктом оподаткування, переліку баз олімпійської та паралімпійської підготовки, що звільняються від сплати земельного податку, та переліку баз олімпійської, паралімпійської та дефлімпійської підготовки, розмір орендної плати за земельні ділянки яких не може перевищувати 0,1 відсотка нормативної грошової оцінки: Постанова Кабінету Міністрів України від 24.10.2018 р. № 871. Дата оновлення: 04.08.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/871-2018-п#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

127. Про затвердження переліку баз олімпійської та паралімпійської підготовки, об'єкти нежитлової нерухомості яких не є об'єктом оподаткування, переліку баз олімпійської та паралімпійської підготовки, що звільняються від сплати земельного податку, та переліку баз олімпійської, паралімпійської та дефлімпійської підготовки, розмір орендної плати за земельні ділянки яких не може перевищувати 0,1 відсотка нормативної грошової оцінки: Пояснювальна записка до Постанови Кабінету Міністрів України від 24.10.2018 р. № 871. URL: <https://drive.google.com/file/d/1Rbp041Lyoy8yQF1q0pG96A6xjroaQ34z/view> (дата звернення: 10.05.2024).

128. Про затвердження переліку засобів, товарів (робіт, послуг), сума (вартість) благодійної допомоги для закупівлі або у вигляді яких не включається до оподаткованого доходу платників податку на доходи фізичних осіб: Постанова Кабінету Міністрів України від 24.02.2016 р. № 112. Дата оновлення: 03.06.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/112-2016-п#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

129. Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. № 1235. Дата оновлення: 10.06.2017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1235-2010-п#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

130. Про затвердження Порядку здійснення контролю за використанням вивільнених коштів підприємств - суб'єктів літакобудування, на які поширюється дія норм статті 2 Закону України «Про розвиток літакобудівної промисловості»: Постанова Кабінету Міністрів України від 07.06.2017 р. № 476. Дата оновлення: 11.11.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/476-2017-п#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

131. Про затвердження Порядку надання закладу фізичної культури і спорту статусу бази олімпійської, паралімпійської та дефлімпійської підготовки і переліку закладів, яким надано такий статус: Постанова Кабінету Міністрів України від 18.01.2006 р. № 30. Дата оновлення: 27.07.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/30-2006-п#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

132. Про затвердження Порядку надання та позбавлення статусу учасника бойових дій осіб, які захищали незалежність, суверенітет та територіальну цілісність України і брали безпосередню участь в антитерористичній операції, забезпеченні її проведення чи у здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної

агресії Російської Федерації в Донецькій та Луганській областях, забезпеченні їх здійснення, у заходах, необхідних для забезпечення оборони України, захисту безпеки населення та інтересів держави у зв'язку з військовою агресією Російської Федерації проти України: Постанова Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 р. № 413. Дата оновлення: 24.08.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/413-2014-п#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

133. 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 27.12.2010 р. № 1233. Дата оновлення: 15.01.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1233-2010-п#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

134. Про затвердження Порядку подання документів для застосування податкової соціальної пільги: Постанова Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1227-2010-п#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

135. Про затвердження Порядку подання інформації щодо рішень про встановлення податкових пільг із сплати місцевих податків та/або зборів, прийнятих на підставі заяв платників податків про визнання земельних ділянок непридатними для використання у зв'язку з потенційною загрозою їх забруднення вибухонебезпечними предметами: Постанова Кабінету Міністрів України від 19.12.2023 р. № 1333. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1333-2023-п#Text> (дата звернення: 15.01.2024).

136. Про затвердження Порядку та форм надання контролюючим органам в електронному вигляді інформації щодо ставок та податкових пільг із сплати місцевих податків та/або зборів: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.12.2020 р. № 1330. URL:



<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1330-2020-п#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

137. Про затвердження Регламенту Кабінету Міністрів України: Постанова Кабінету Міністрів України від 18.07.2007 р. № 950. Дата оновлення: 11.05.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/950-2007-п#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

138. Про захист економічної конкуренції: Закон України від 11.01.2001 р. № 2210-III. Дата оновлення: 22.06.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2210-14#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

139. Про Збройні Сили України: Закон України від 06.12.1991 р. № 1934-XII. Дата оновлення: 23.03.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1934-12#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

140. Про звернення громадян: Закон України від 02.10.1996 р. № 393/96-ВР. Дата оновлення: 07.09.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/393/96-вр#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

141. Про звільнення з військової служби військовослужбовців, які були призвані на військову службу під час мобілізації, на особливий період відповідно до Указу Президента України від 21 липня 2014 року № 607 «Про часткову мобілізацію»: Указ Президента України від 12.06.2015 р. № 328/2015. Дата оновлення: 04.08.2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/328/2015#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

142. Про лікарські засоби: Закон України від 04.04.1996 р. № 123/96-ВР. Дата оновлення: 17.09.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/123/96-вр#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

143. Про міжнародні договори України: Закон України від 29.06.2004 р. № 1906-IV. Дата оновлення: 15.03.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1906-15#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

144. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР. Дата оновлення: 03.08.2023. URL:



<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

145. Про місцеві податки і збори у місті Харкові: Рішення 11 сесії Харківської міської ради Харківської області 7 скликання від 22.02.2017 р. № 542/17. Дата оновлення: 14.07.2023. URL: <https://doc.city.kharkov.ua/uk/profile/document/view/id/710840> (дата звернення: 05.12.2023).

146. Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію: Закон України від 21.10.1993 р. № 3543-ХІІ. Дата оновлення: 30.06.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3543-12#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

147. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. № 4. Стор. 51. Ст. 28.

148. Про основи соціальної захищеності осіб з інвалідністю в Україні: Закон України від 21.03.1991 р. № 875-ХІІ. Дата оновлення: 21.07.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/875-12#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

149. Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 21. Ст. 156.

150. Про Положення про проходження громадянами України військової служби у Збройних Силах України: Указ Президента України від 10.12.2008 р. № 1153/2008. Дата оновлення: 20.07.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1153/2008#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

151. Про порядок видачі посвідчень і нагрудних знаків ветеранів війни: Постанова Кабінету Міністрів України від 12.05.1994 р. № 302. Дата оновлення: 20.12.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/302-94-п#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

152. Про правотворчу діяльність: Закон України від 24.08.2023 р. № 3354-ІХ. *Голос України*. 2023. № 32.

153. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 р. № 576-VIII. Дата оновлення: 31.03.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text> (дата звернення: 05.12.2023).
154. Про реабілітацію у сфері охорони здоров'я: Закон України від 03.12.2020 р. № 1053-IX. Дата оновлення: 07.09.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1053-20#Text> (дата звернення: 05.12.2023).
155. Про Регламент Верховної Ради України: Закон України від 10.02.2010 р. № 1861-VI. Дата оновлення: 07.09.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1861-17#Text> (дата звернення: 05.12.2023).
156. Про регулювання містобудівної діяльності: Закон України від 17.02.2011 р. № 3038-VI. Дата оновлення: 01.10.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3038-17#Text> (дата звернення: 05.12.2023).
157. Про розвиток літакобудівної промисловості: Закон України від 12.07.2001 р. № 2660-III. Дата оновлення: 01.01.2017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2660-14#Text> (дата звернення: 05.12.2023).
158. Про розгляд повідомлення про нову програму державної допомоги Міністерства цифрової трансформації України: Рішення Тимчасової адміністративної колегії 06.10.2021 р. № 133-р/тк. URL: <https://amcu.gov.ua/npas/pro-rozglyad-povidomlennya-pro-novu-programu-derzhavnoyi-dopomogi-ministerstva-cifrovoyi-transformaciyi-ukrayini> (дата звернення: 05.12.2023).
159. Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.1991 р. № 1251-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1991. № 39. Ст. 510.
160. Про спільну систему податку на додану вартість: Директива Ради від 28.11.2006 р. № 2006/112/ЄС. Дата оновлення: 01.07.2022. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_928/conv#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928/conv#Text) (дата звернення: 05.12.2023).
161. Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту: Закон України від 22.10.1993 р. № 3551-XII. Дата оновлення: 02.12.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3551-12#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

162. Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи: Закон України від 28.02.1991 р. № 796-ХІІ. Дата оновлення: 29.07.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/796-12#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

163. Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні: Закон України від 15.07.2021 р. № 1667-ІХ. Дата оновлення: 01.01.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1667-20#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

164. Про схвалення Національної стратегії доходів до 2030 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 27.12.2023 р. № 1218-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-skhvalennia-natsionalnoi-stratehii-dokhodiv-do-2030-s1218-271223> (дата звернення: 30.01.2024).

165. Про фізичну культуру і спорт: Закон України від 24.12.1993 р. № 3808-ХІІ. Дата оновлення: 03.09.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3808-12#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

166. Про часткову мобілізацію: Указ Президента України від 21.07.2014 р. № 607/2014. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/607/2014#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

167. Рабінович П. М., Луців О. М., Добрянський С. П., Панкевич О. З., Рабінович С. П. Принцип верховенства права: проблеми теорії та практики: монографія. Львів: Сполом, 2016. 200 с.

168. Рева Д. М. Актуальні питання податкового стимулювання. *Право та інновації*. 2015. № 3 (11). С. 72–77.

169. Регламент Харківської міської ради 8 скликання: Рішення 2 сесії Харківської міської ради Харківської області 8 скликання від 30.12.2020 р. № 16/20. Дата оновлення: 11.05.2022. URL: <https://doc.city.kharkov.ua/uk/profile/document/view/id/706775> (дата звернення: 05.12.2023).

170. Рішення Конституційного Суду України від 01.04.2008 р. № 4-рп/2008. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v004p710-08#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

171. Рішення Конституційного Суду України від 02.11.2004 р. № 15-рп/2004. URL: <https://ccu.gov.ua/docs/504> (дата звернення: 05.12.2023).
172. Рішення Конституційного Суду України від 07.11.2018 р. № 9-р/2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v009p710-18#Text> (дата звернення: 05.12.2023).
173. Рішення Конституційного Суду України від 16.10.2007 р. № 8-рп/2007. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v008p710-07#Text> (дата звернення: 05.12.2023).
174. Рішення Конституційного Суду України від 20.06.2019 р. № 6-р/2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v006p710-19#Text> (дата звернення: 05.12.2023).
175. Рішення Конституційного Суду України від 20.12.2017 р. № 2-р/2017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v002p710-17#Text> (дата звернення: 05.12.2023).
176. Рішення Конституційного Суду України від 22.05.2018 р. № 5-р/2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v005p710-18#Text> (дата звернення: 05.12.2023).
177. Рішення Конституційного Суду України від 22.09.2005 р. № 5-рп/2005. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v005p710-05#Text> (дата звернення: 05.12.2023).
178. Рішення Конституційного Суду України від 23.01.2020 р. № 1-р/2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-20#Text> (дата звернення: 05.12.2023).
179. Рішення Конституційного Суду України від 27.11.2008 р. № 26-рп/2008. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v026p710-08#n54> (дата звернення: 05.12.2023).
180. Рішення Конституційного Суду України від 28.02.2018 р. № 2-р/2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v002p710-18#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

181. Рішення Конституційного Суду України від 29.06.2010 р. № 17-рп/2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v017p710-10#Text> (дата звернення: 05.12.2023).

182. Рішення Миколаївського окружного адміністративного суду від 27.12.2019 р. у справі № 400/3856/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86693702> (дата звернення: 05.12.2023).

183. Рішення Окружного адміністративного суду міста Києва від 20.06.2022 р. у справі № 640/267/22. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/105896620> (дата звернення: 05.12.2023).

184. Романюк Я. М. Правова природа диспозитивних норм цивільного права України. *Вісник Національної академії правових наук України*. 2016. № 4. С. 138-151.

185. Рядінська В. О. Соціальна справедливість при оподаткуванні доходів фізичних осіб. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2013. № 2. С. 59–64.

186. Савінова А. В. Джерела права як основа провадження наукового дослідження за темою «Правове регулювання податкових пільг». *Джерела права в наукових юридичних дослідженнях: Тези доповідей аспірантського круглого столу за курсом "Форми (джерела) права" (м. Харків, 20–21 травня 2021 р.)*. Харків: НЮУ ім. Ярослава Мудрого, 2021. С. 103–107.

187. Савінова А. В. Законність як принцип установлення податкових пільг. *Юридичні науки: проблеми та перспективи: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 24-25 лютого 2023 р.)*. Львів - Торунь: Liha-Pres, 2023. С. 339–342.

188. Савінова А. В. Ознаки податкових пільг. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2023. №3 (81). С. 332–340.

189. Савінова А. В. Податкові пільги для платників єдиного податку, запроваджені протягом дії воєнного стану. *Закарпатські правові читання. Право як інструмент стійкості та розвитку в умовах сучасних цивілізаційних*

викликів: матеріали XV міжнар. наук.-практ. конф. (м. Ужгород, 27 квітня 2023 р.). Частина II. Львів - Торунь: Liha-Pres, 2023. С. 166–169.

190. Савінова А. В. Розумність як принцип установлення податкових пільг. *Восьмі Таврійські юридичні наукові читання: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 16-17 червня 2023 р.)*. Львів - Торунь: Liha-Pres, 2023. С. 225–228.

191. Савінова А. В. Співвідношення податкових пільг із іншими категоріями. *Правова позиція*. 2023. №3 (40). С. 52–58.

192. Савінова А. В. Стабільність як принцип установлення податкових пільг. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 9. С. 464–469.

193. Савінова А. В. Реалізація диспозитивного методу правового регулювання податкових відносин при застосуванні податкових пільг. *Knowledge, Education, Law, Management*. 2023. №1 (53). С. 309–314.

194. Скакун О. Ф. Теорія права і держави: підручник. 4-те вид., стереотипне. Київ: Алерта, 2021. 528 с.

195. Скрипнюк О. В. Правова держава в Україні: теоретична модель і практика реалізації на сучасному етапі. *Право України*. 2010. № 7. С. 4–11.

196. Словник української мови: у 11 т. Т. 2: Г–Ж / АН Української РСР, Ін-т мовознав. ім. О. О. Потебні. Київ: Наук. думка, 1971. 550 с.

197. Словник української мови: у 11 т. Т. 3 : 3 / АН Української РСР, Ін-т мовознав. ім. О. О. Потебні. Київ: Наук. думка, 1972. 744 с.

198. Словник української мови: у 11 т. Т. 6 : П–Поїти / АН Української РСР, Ін-т мовознав. ім. О. О. Потебні. Київ: Наук. думка, 1975. 832 с.

199. Словник української мови: у 11 т. Т. 7: Поїхати–Приробляти / АН Української РСР, Ін-т мовознав. ім. О. О. Потебні. Київ: Наук. думка, 1976. 723 с.

200. Словник української мови: у 11 т. Т. 8: Природа–Ряхтливий / АН Української РСР, Ін-т мовознав. ім. О. О. Потебні. Київ: Наук. думка, 1977. 927 с.

201. Словник української мови: у 11 т. Т. 9: С / АН Української РСР, Ін-т мовознав. ім. О. О. Потебні. Київ: Наук. думка, 1978. 916 с.
202. Словська І. Є. Проблематика гендерної дискримінації в Україні: законодавчі новації й нові виклики. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право.* 2022. Вип. 69. С. 79–83.
203. Сміт А. Дослідження про природу і причини багатства народів / пер. з англ. О. Васильєв, М. Межевікіна, А. Малівський. Київ: Наш формат, 2018. 736 с.
204. Соколовська А. М. Проблеми моніторингу ефективності надання податкових пільг в Україні. *Фінанси України.* 2011. № 3. С. 42–53.
205. Таманага Б. Верховенство права: історія, політика, теорія / пер. з англ. А. Іщенка. Київ: Вид. дім «Києво-Могилянська академія», 2007. 208 с.
206. Уварова О. О. Принципи права у правозастосуванні: загальнотеоретична характеристика: монографія. Харків: «Друкарня МАДРИД», 2012. 196 с.
207. Ухвала Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 07.09.2020 р. у справі № 400/3856/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91414511> (дата звернення: 05.12.2023).
208. Федоров С. Є. Принцип соціальної справедливості податкової системи України як оцінне поняття. *Підприємництво, господарство і право.* 2017. № 10. С. 160–165.
209. Фінансове право України навч. посібник / за ред. Л. К. Воронової. Київ: Правова єдність, 2009. 395 с.
210. Фінансове право: підручник / О. О. Дмитрик, Є. О. Алісов, Д. А. Кобильнік та ін.; за ред. О. О. Дмитрик. Одеса: Видавництво «Юридика», 2022. 466 с.
211. Фінансове право: підручник / О. О. Дмитрик, І. Є. Криницький, О. А. Лукашев та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка, О. О. Дмитрик. Харків: Право, 2019. 416 с.



212. Форсюк В. Л. Теоретичні проблеми реалізації принципів оподаткування: дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2021. 302 с.
213. Форсюк В. Л. Філософсько-правові аспекти тлумачення принципів податкового права. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 5 (279). С. 190–195.
214. Форсюк В. Л. Щодо принципу нейтральності оподаткування в національному та міжнародному праві. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Юридичні науки». 2019. № 3 (17). С. 28–34.
215. Христова Г. О., Кочемировська О. О. Позитивні дії в механізмі забезпечення рівних прав та можливостей жінок і чоловіків: міжнародний досвід та українські перспективи. Харків: Райдер, 2010. 200 с.
216. Чорний О. А. Принцип фіскальної достатності в системі основних засад податкового законодавства України. *Право та державне управління*. 2017. № 2 (27). С. 75–82.
217. Шаптала Є. Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2019. 221 с.
218. Шаптала Н. К. До питання про правову сутність принципу соціальної справедливості податкового законодавства. *Вісник Конституційного Суду України*. 2012. № 3. С. 92–99.
219. Шевчук С. В. Основи конституційної юриспруденції: навч. посіб. Харків: Консум, 2002. 296 с.
220. Шемшученко Ю. С. Державний суверенітет і права держава (до 20-річчя Декларації про Державний суверенітет України). *Віче*. 2010. № 16. С. 2–3.
221. Шлоер Б. Принцип адекватності в європейському та українському публічному праві. *Український правовий часопис*. 2003. № 3 (8). С. 3–27.
222. Яновська О. Г. Правова та соціальна природа адвокатської професії. *Вісник кримінального судочинства*. 2015. № 2. С. 108–113.
223. Az általános forgalmi adóról: Törvény. 2007. évi CXXVII. URL: <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a0700127.tv> (дата звернення: 05.12.2023).



224. Budchenko v. Ukraine № 38677/06. 24.07.2014. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/#%7B%22fulltext%22%3A%5B%22%20E2%84%96%2038677%2F06%22%2C%22documentcollectionid%22%3A%5B%22GRANDCHAMBER%22%2C%22CHAMBER%22%5D%2C%22itemid%22%3A%5B%22001-142517%22%5D%7D> (дата звернення: 05.12.2023).

225. Creifelds: Rechtswörterbuch. 19 Auflage. München: Verlag C. H. Beck, 2007. 1480 s.

226. East/West Alliance Limited v. Ukraine № 19336/04. 02.06.2014. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/#%7B%22fulltext%22%3A%5B%22%5C%20EAST%2FWEST%20ALLIANCE%20LIMITED%20v.%20UKRAINE%5C%22%22%2C%22documentcollectionid%22%3A%5B%22GRANDCHAMBER%22%2C%22CHAMBER%22%5D%2C%22itemid%22%3A%5B%22001-140029%22%5D%7D> (дата звернення: 05.12.2023).

227. Käibemaksuseadus: Vastu võetud 10.12.2003. URL: <https://www.riigiteataja.ee/akt/125102012017?leiaKehtiv> (дата звернення: 05.12.2023).

228. Lloyd D. The idea of law. Harmondsworth, Eng.; Baltimore: Penguin Books. 1976. 365 p.

229. Sandel, Michael J. Justice: What's the Right Thing to Do? Farrar, Straus and Giroux, 2009. 320 p.

230. Shchokin v. Ukraine № 23759/03 and № 37943/06. 14.01.2011. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/#%7B%22fulltext%22%3A%5B%22%20E2%84%96%2023759%2F03%20%20D1%82%D0%B0%20%20E2%84%96%2037943%2F06%22%2C%22documentcollectionid%22%3A%5B%22GRANDCHAMBER%22%2C%22CHAMBER%22%5D%2C%22itemid%22%3A%5B%22001-100944%22%5D%7D> (дата звернення: 05.12.2023).

231. Sukhanov and Ilchenko v. Ukraine № 68385/10 and № 71378/10. 26.09.2014. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/#%7B%22fulltext%22%3A%5B%22%20E2%84%96%2068385%2F10%20%20D1%82%D0%B0%2071378%2F10%22%2C%22documentcollectionid%22%3A%5B%22GRANDCHAMBER%22%2C%22CHAMBER%22%5D%2C%22itemid%22%3A%5B%22001-145014%22%5D%7D> (дата звернення: 05.12.2023).

## ДОДАТОК

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ ТА  
ВІДОМОСТІ ПРО АПРОБАЦІЮ РЕЗУЛЬТАТІВ ДИСЕРТАЦІЇ

*Наукові праці, в яких відображені основні результати дослідження:*

1. Савінова А. В. Ознаки податкових пільг. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2023. №3 (81). С. 332–340. DOI: <https://doi.org/10.32782/1813-338X-2023.3.53>.

2. Савінова А. В. Стабільність як принцип установлення податкових пільг. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. №9. С. 464–469. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-9/115>.

3. Савінова А. В. Співвідношення податкових пільг із іншими категоріями. *Правова позиція*. 2023. №3 (40). С. 52–58. DOI: <https://doi.org/10.32782/2521-6473.2023-3.9>.

4. Савінова А. В. Реалізація диспозитивного методу правового регулювання податкових відносин при застосуванні податкових пільг. *Knowledge, Education, Law, Management*. 2023. №1 (53). С. 309–314. DOI: <https://doi.org/10.51647/kelm.2023.1.46>.

*Наукові праці, в яких засвідчено апробацію матеріалів дослідження:*

5. Савінова А. В. Джерела права як основа провадження наукового дослідження за темою «Правове регулювання податкових пільг». *Джерела права в наукових юридичних дослідженнях: Тези доповідей аспірантського круглого столу за курсом "Форми (джерела) права" (м. Харків, 20–21 травня 2021 р.)*. Харків: НЮУ ім. Ярослава Мудрого, 2021. С. 103–107.

6. Савінова А. В. Законність як принцип установлення податкових пільг. *Юридичні науки: проблеми та перспективи*: матеріали міжнар. наук.-практ.

конф. (м. Запоріжжя, 24-25 лютого 2023 р.). Львів - Торунь: Liha-Pres, 2023. С. 339–342. DOI: <https://doi.org/10.36059/978-966-397-292-3-95>.

7. Савінова А. В. Податкові пільги для платників єдиного податку, запроваджені протягом дії воєнного стану. *Закарпатські правові читання. Право як інструмент стійкості та розвитку в умовах сучасних цивілізаційних викликів*: матеріали XV міжнар. наук.-практ. конф. (м. Ужгород, 27 квітня 2023 р.). Частина II. Львів - Торунь: Liha-Pres, 2023. С. 166–169. DOI: <https://doi.org/10.36059/978-966-397-298-5-120>.

8. Савінова А. В. Розумність як принцип установлення податкових пільг. *Восьмі Таврійські юридичні наукові читання*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 16-17 червня 2023 р.). Львів - Торунь: Liha-Pres, 2023. С. 225–228. DOI: <https://doi.org/10.36059/978-966-397-318-0-59>.