

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ ЮРИДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені ЯРОСЛАВА МУДРОГО

ШУТОВА ОЛЬГА СЕРГІЇВНА

УДК 347.73:336.226 (477)

ПРАВОВА ПРИРОДА ТЕРИТОРІАЛЬНИХ ПОДАТКОВИХ ЗВІЛЬНЕНЬ

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

А В Т О Р Е Ф Е Р А Т
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Харків – 2014

Дисертація є рукописом.

Робота виконана на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України.

Науковий керівник: кандидат юридичних наук, доцент
Кобильнік Дмитро Анатолійович,
Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого, доцент кафедри
фінансового права;

Офіційні опоненти: доктор юридичних наук, професор
Пришва Надія Юріївна,
Київський національний університет
імені Тараса Шевченка, завідувач кафедри
фінансового права;

кандидат юридичних наук
Усенко Євгенія Андріївна,
Вищий адміністративний суд України,
суддя.

Захист відбудеться «15» грудня 2014 р. о 13.00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 64.086.01 у Національному юридичному університеті імені Ярослава Мудрого (61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 77).

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 70).

Автореферат розіслано «10» листопада 2014 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

В. Ю. Шепітько

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Розвиток суспільних відносин, глобалізація та інтенсифікація економічних процесів призвели до того, що з'явилася необхідність вдосконалення податкової системи в Україні. Реалізація державно-правової політики в цій сфері ставить на меті створення сприятливої економічної ситуації в державі, стимулювання розвитку виробництва, а також спрямування значної частини коштів до державного бюджету України. Науково-технічний прогрес, поява новітніх технологій, глобалізація світу вплинули на змінення напрямків економічних відносин, переміщення великих капіталів та посилення конкурентної боротьби серед господарюючих суб'єктів. В такій ситуації виникає необхідність змінювати й підходи до оподаткування. Особливе місце серед шляхів реалізації державно-правової політики є використання територіальних податкових звільнень та пільг.

Територіальні податкові звільнення є потужним механізмом управління соціально-економічного розвитку регіону. Особливий податковий, митний чи інвестиційний режим, залучення додаткових інвестицій у пріоритетні напрямки, що стрімко розвиваються чи навпаки спрямування необхідних потужностей в регіони, де є така потреба – є позитивними моментами, які досягаються завдяки територіальним податковим звільненням. Спеціальні (вільні) економічні зони та офшорні зони посідають важливе місце як напрям податкової політики держави та мають світовий досвід функціонування, актуальність якого може мати позитивний досвід і для України.

Проблемам правової природи територіальних податкових звільнень приділяли увагу фахівці в сфері фінансового та податкового права, а також економічної теорії: К. В. Андрієвський, Д. Н. Бахрах, Л. К. Воронова, Є. Ю. Грачова, О. Р. Зельдіна, О. І. Землін, Д. А. Кобильнік, Р. К. Костянян, І. Є. Криницький, М. П. Кучерявенко, І. Х. Озеров, С. Г. Пепеляєв, Н. Ю. Пришва, А. М. Соколовська, М. В. Тітова, Н. І. Хімичева, О. О. Черкашина та ін. В умовах незалежної України правова природа територіальних податкових звільнень не була предметом окремого дисертаційного або монографічного дослідження. Не дивлячись на вагомий напрацювання фахівців в сфері фінансового та податкового права та економічної теорії, слід вказати, що певні питання залишились невирішеними. Трансформування податкового законодавства та прийняття Податкового кодексу України сприяли зміненню у застосуванні податкових звільнень. Такі обставини зробили необхідним віднести дану проблематику до актуальної.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого відповідно до комплексних цільових програм «Права людини та проблеми організації і функціонування органів державної влади і місцевого самоврядування в умовах становлення громадянського суспільства» (номер державної реєстрації № 0106U002285) та «Проблеми

правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації № 0111U000965). Тема дисертації затверджена на засіданні вченої ради Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого» (протокол № 5 від 24.12.2010 р.).

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є встановлення поняття, місця та ролі податкових звільнень в системі елементів правового механізму податку, визначення компетенції органів місцевого самоврядування щодо застосування податкових звільнень, а також надання характеристики видів податкових звільнень та типів територіальних податкових звільнень.

Відповідно до мети були поставлені такі завдання:

- з'ясувати правову природу податкових звільнень;
- узагальнити та систематизувати підходи до визначення поняття «податкове звільнення» та «податкова пільга»;
- надати поняття та визначити місце податкових звільнень в системі елементів правового механізму податку;
- розкрити зміст та особливості компетенції органів місцевого самоврядування щодо надання податкових звільнень;
- здійснити типізацію територіальних податкових звільнень;
- обґрунтувати доцільність запровадження спеціальних податкових режимів, вільних економічних зон та офшорних зон в Україні та інших державах.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у сфері дії територіальних податкових звільнень.

Предметом дослідження є правова природа територіальних податкових звільнень.

Методи дослідження. Методологічною основою дисертаційного дослідження є система загальних та спеціальних методів наукового пізнання. Під час дослідження були використані: методи логіки – аналіз та синтез, індукція та дедукція, аналогія (під час здійснення характеристики територіальних правових звільнень); формально-юридичний (під час формулювання необхідних змін до Податкового кодексу України); порівняльно-правовий (під час аналізу чинного законодавства податкового законодавства України із законодавством інших держав у частині територіальних податкових звільнень); історично-правовий (під час дослідження історичного розвитку територіальних податкових звільнень); системно-структурний (під час дослідження правової природи податкових звільнень та характеристики типів територіальних податкових звільнень: спеціальні податкові режими, вільні економічні зони, офшорні зони).

Наукова новизна одержаних результатів полягає у тому, що дисертація є першою в Україні науковою працею, яка присвячена з'ясуванню правової природи територіальних податкових звільнень на такому рівні. Наукова новизна відображена через обґрунтування низки положень та пропозицій.

Уперше:

- визначено співвідношення між податковими звільненнями та податковими пільгами при якій податкове звільнення охоплює не лише зменшення податкового навантаження на окрему категорію платників, але і низку пільгових режимів (податкові канікули, податкову амністію і т.д.), тоді як податкова пільга визначається через сукупність форм та засобів зменшення суми коштів за рахунок податкових зобов'язань платника;
- обґрунтовано необхідність внесення змін до статті 30 Податкового кодексу України щодо розмежування податкових пільг по загальнодержавним податкам та зборам та місцевим податкам та зборам, повноважень та процедур щодо їх закріплення;
- запропоновано встановлення розміру граничного строку в 3 роки для надання податкових пільг з місцевих податків та зборів на територіях спеціальних (вільних) економічних зон виробничого типу при реалізації відповідних інвестиційних проектів;

Удосконалено:

- положення щодо зв'язку природи податкового звільнення та реалізації стимулюючої функції податку, шляхом чого досягається раціональне збалансування публічних та приватних інтересів при справлянні податків та зборів;
- встановлення безпосереднього зв'язку та відповідно до цього підстави надання податкових звільнень, виходячи із розміру сум, що надходять до дохідних частин бюджету;
- обґрунтування доцільності виділення групи повноважень місцевих рад щодо надання податкових звільнень по окремим видам загальнодержавних податків та зборів;

Набули подальшого розвитку:

- положення по встановленню вичерпного переліку шляхів формування спеціальних (вільних) економічних зон, до яких віднесено – запровадження спеціального митного режиму, звільнення від сплати ввізного мита, звільнення від сплати податку на землю, зниження ставки податку на прибуток підприємств;
- пропозиції щодо доцільності та необхідності запровадження відповідальності місцевих рад при індивідуалізації загальних засад щодо встановлення ставки податку на землю у випадку корегування ними розмірів орендної плати;
- здійснення порівняльно-правового аналізу чинного законодавства України, пострадянських та європейських держав щодо застосування пільгових режимів при справлянні податків та зборів.

Практичне значення одержаних результатів. Сформульовані у дисертаційному дослідженні положення та висновки можуть бути використані:

- у науково-дослідницькій діяльності – для продовження вивчення положень щодо правової природи територіальних податкових звільнень;

- у правотворчій діяльності – під час внесення змін до податкового законодавства України, міжнародно-правових, нормативно-правових актів та угод;
- у правозастосовній діяльності – для удосконалення діяльності контролюючих органів за справлянням податків та зборів;
- у навчальному процесі – під час викладання курсу податкового права та фінансового права в юридичних вищих навчальних закладах, підготовці навчальних, робочих програм, посібників, методичних рекомендацій, підручників.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дисертаційного дослідження доповідалися на Міжнародній науковій конференції «Сьомі юридичні читання. Культура і право на початку ХХ століття» (Київ, 19-20 травня 2011 р.), Міжнародній науково-практичній конференції, присвяченій 10-річчю Полтавського юридичного інституту «Особистість. Суспільство. Право» (Полтава, 15 березня 2012 р.), Науковій конференції «Проблеми розвитку юридичної науки в дослідженнях молодих учених» (Харків, 5 квітня 2012 р.), Всеукраїнській науково-практичній конференції «Державотворення та правотворення в період реформ: питання теорії та практики» (Київ, 19-20 квітня 2012 р.), XIV Всеукраїнській науково-практичній конференції «Законодавство України: проблеми та перспективи розвитку» (Київ, 2 квітня 2013 р.), II Міжнародній науково-практичній конференції «Правові засади гарантування та захисту прав та свобод людини і громадянина» (Полтава, 6 грудня 2013 р.).

Публікації. Результати дисертаційного дослідження відображені у шести наукових статтях, опублікованих у фахових виданнях України та зарубіжних країн та тезах восьми доповідей на наукових і науково-практичних конференціях.

Структура дисертації. Дисертація складається із вступу, двох розділів, шести підрозділів, висновків і списку використаних джерел (228 найменувань). Загальний обсяг роботи складає 188 сторінок, з них основного тексту – 165 сторінок.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **Вступі** обґрунтовується тема дослідження на рівні дисертації, вказується зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, визначаються мета і завдання дослідження, виокремлюється об'єкт, предмет і методи дослідження, наводяться дані про практичне значення одержаних результатів, апробацію результатів дослідження, публікацію та структуру роботи.

Розділ 1 «Правова природа податкових звільнень» складається з трьох підрозділів, у яких здійснено аналіз системних проблем оподаткування, місця податкового звільнення в системі

елементів правового механізму податку, надано поняття податкового звільнення, а також охарактеризовано його види.

У підрозділі 1.1 «Поняття та місце податкових звільнень в системі елементів правового механізму податку» приділено увагу аналізу визначення податку та його ознакам для формування теоретичних засад характеристики податкових звільнень. Під час дослідження поняття «податкове звільнення» здійснено порівняльний аналіз даної категорії з поняттям «податкова пільга». Поняття податкової пільги, на відміну від поняття податкового звільнення, має законодавче визначення (ст. 30 ПК України). Це передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених законодавством. Розгляд позицій вчених в галузі податкового права щодо визначення поняття податкової пільги дозволило автору дійти висновку, що податкова пільга є одним із видів податкових звільнень. При цьому податкова пільга – це конкретна правова категорія, а податкове звільнення – це не тільки правова категорія, а ще й процес зменшення обсягу зобов'язання щодо сплати податків. У зв'язку з цим автором надано визначення податкового звільнення. Це сукупність специфічних форм реалізації податкових відносин, які є легітимізованим державою способом уникнення або зменшення обсягів податкових зобов'язань платників, що вимагає від них конкретних визначених в законодавстві дій або реалізацій певних, встановлених умов.

Визначення поняття «податкове звільнення» надало можливість автору встановити логічне протиріччя сутності податку та податкового звільнення, оскільки податок має загальнообов'язковий характер, а податкове звільнення – має похідний характер. Зроблено висновок про те, що застосування механізму податкового звільнення від податкового обов'язку має стимулюючий вплив держави на розвиток окремої галузі господарства або промисловості. Важливим при цьому є встановлення механізму визначення кола суб'єктів, які зможуть користуватися податковим звільненням. Податкове звільнення в історичному контексті надає можливість визначити його як певне «привілейоване» положення окремої категорії суб'єктів при оподаткуванні. Відсутність прозорості може призводити не до стимулюючого розвитку економічних процесів, а до зворотнього ефекту – корупційних проявів та конфліктів між платниками податків.

Пошук місця податкового звільнення в системі елементів правового механізму податку дозволив провести законодавчий та науковий аналіз даної проблеми. Встановлено, що податкове звільнення є елементом податкової політики держави. Надання податкового звільнення повинно мати певні правила для надання платникам податків даної привілеї – віднесення суб'єкта до певної групи, встановлення галузі, яка потребує державної підтримки, ефективність наповнення бюджету тощо. За своєю юридичною природою податкові звільнення відносяться до додаткових

обов'язкових елементів правового механізму податку, оскільки деталізують специфіку конкретного платежу, створюють завершену й повну систему податкового механізму.

У підрозділі 1.2 «Види податкових звільнень» здійснено дослідження даної проблематики із звертанням до існуючих класифікаційних підходів щодо податкових пільг на види за різними критеріями. Підходи вчених було систематизовано, проаналізовано чинне законодавство України, в результаті чого автор виокремив існування спеціальних податкових режимів, спеціальних економічних зон, податкової амністії, офшорних зон. Важливість застосування спеціальних податкових режимів для економіки держави має виключний характер, оскільки податкова система може бути ефективною лише за умови застосування інновацій. Здійснення податкової політики держави на підставі загального оподаткування, з одного боку, та застосування індивідуалізованих спеціальних податкових режимів, спеціальних економічних зон, податкової амністії, офшорних зон, з другого боку, має бути збалансованим механізмом.

При дослідженні ознак поняття податкового звільнення встановлено, що дане поняття має комплексний характер, що включає в себе матеріальну та процесуальну складову. Вони можуть бути використані як критерій класифікації. Тому доцільно виокремити такі види податкових звільнень: матеріальні, процесуальні та змішані (ті що поєднують у собі матеріальну та процесуальну складову) податкові звільнення.

У підрозділі 1.3 «Компетенція органів місцевого самоврядування щодо застосування податкових звільнень» здійснено аналіз Податкового кодексу України, Бюджетного кодексу України, Законів України «Про місцеве самоврядування в Україні», «Про службу в органах місцевого самоврядування» та ін. Правове регулювання компетенції органів місцевого самоврядування щодо застосування податкових звільнень реалізується через надання прав та обов'язків цим органам та їх службовим особам. Аналіз Податкового кодексу України та Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» надає підстави вважати, що встановлювати податкові звільнення стосовно місцевих податків та зборів може виключно орган місцевого самоврядування.

Податковий кодекс України та Бюджетний кодекс України не містять переліку податків та зборів, щодо яких органи місцевого самоврядування можуть встановлювати податкові звільнення. Задля подолання даної правової прогалини, пропонується викласти п. 30.5 ст. 30 Податкового кодексу України таким чином:

« - податкові пільги по загальнодержавним податкам та зборам, порядок та підстави їх надання, встановлюються з урахуванням вимог законодавства України про захист економічної конкуренції, виключно Податковим Кодексом;

- податкові пільги по місцевим податкам і зборам, порядок та підстави їх надання, встановлюються з урахуванням вимог законодавства України про захист економічної конкуренції,

рішеннями Верховної Ради Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування відповідно до Податкового Кодексу».

На підставі Довідника податкових пільг № 67, затвердженого Державною податковою службою, що міститься в Листі ДПС України від 27.06.2012 проаналізовано існуючі місцеві податки і збори та можливість застосування до них пільг. Крім того, виявлено, що Довідник податкових пільг не містить пільг, визначених Податковим кодексом України: а) пільги зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (п. 265.4 ст. 265 ПК України); б) пільговий торговий патент, який дає можливість встановлення ставки збору за провадження торговельної діяльності в розмірі 0,05 розміру мінімальної заробітної плати щорічно (п.267.3.7. ст. 267 ПК України).

Характеристика можливих податкових пільг зі сплати місцевих податків та зборів дозволяє дійти висновку щодо необхідності змін не лише суто податкових відносин, а й бюджетних, оскільки зачіпає питання балансу фінансових потоків держави. Певна увага була приділена можливості застосування самооподаткування і її актуалізація через наявні соціально-політичні зміни за умови розвитку громадянського суспільства, високого рівня правової свідомості, патріотичного ставлення до певного цільового призначення коштів.

Розділ 2 «Типи територіальних податкових звільнень» складається з трьох підрозділів, у яких визначаються спеціальні податкові режими, а також окрема увага приділяється правовому регулюванню та теоретичним основам існування вільних економічних та офшорних зон.

У підрозділі 2.1 «Спеціальні податкові режими» охарактеризовано через встановлення мети – створення сприятливих економічних умов функціонування різних форм підприємницької діяльності, зменшення податкового навантаження на суб'єктів підприємництва, спрощення системи оподаткування тощо. Акцентовано увагу на тому, що за загальним правилом застосування податкових режимів є правом, а не обов'язком платників податків. Основне завдання введення таких режимів – це визначення переваг для певної категорії осіб. Наявність спеціального податкового режиму передбачає можливість встановлення конкретних груп платників податків (на відміну від загального податкового режиму).

Спеціальні податкові режими встановлюються та застосовуються у випадках і порядку, визначених виключно Податковим кодексом України, перелік яких закріплено розділом XIV ПК України. Прикладом спеціального податкового режиму є фіксований сільськогосподарський податок. Встановлення даного податку зумовлюється сезонністю виробництва і специфікою сплати суми податкового зобов'язання. Результатом встановлення фіксованого сільськогосподарського податку є скорочення кількості податків, які підлягають сплаті у порівнянні із загальним режимом (сплачується один податок замість одинадцяти загальнодержавних, одного місцевого податків та одного збору).

У підрозділі 2.2 «Спеціальні (вільні) економічні зони» встановлено, що сучасний стан організаційно правового забезпечення функціонування спеціальних (вільних) економічних зон в межах України потребує змін. Це стосується визначення територіальних меж, цілей їх створення та спеціального правового статусу. Держава використовує ринковий інструмент у вигляді спеціальної економічної зони для розвитку регіональної економіки на тій чи іншій території. Її функціонування пов'язується з лібералізацією й активізацією зовнішньоекономічної діяльності (наприклад, Договір про асоціацію України з ЄС). Дослідження даної проблеми було здійснено шляхом аналізу поняття «вільна зона» та суміжних понять, історії їх виникнення, правового регулювання та наукового опрацювання. Автором були досліджені правові режими оподаткування у вільних економічних зонах зовнішньоекономічного типу в Україні на прикладах: «Порто-франко», «Рені», «Порт Крим», «Інтерпорт Ковель». Також розглянуто правовий режим спеціальної економічної зони туристично-рекреаційного типу «Курорттополіс Трускавець».

У підрозділі 2.3 «Офшорні зони» окреслено правовий режим офшорних зон, її ознаки, значення, мета створення та ін. Встановлено, що нормативно-правові акти національного законодавства не використовують поняття «офшорна зона», хоча в ПК України вказано на «офшорний статус» нерезидентів (п.161.3 ст. 161). Перелік офшорних зон встановлено розпорядженням Кабінету Міністрів України № 143-р від 23.02.2011 р. На цих територіях здійснюється реєстрація компаній, на діяльність яких поширюється пільговий режим оподаткування. Також встановлюється особливий правовий режим щодо збереження комерційної та банківської таємниці.

Визначено, що офшорні зони використовується підприємцями з метою податкового планування, зменшення податкових платежів, захисту капіталу в політично нестабільних країнах. Здійснення діяльності через офшорні зони часто слугують інструментом для зловживань і створюють умови для скоєння злочинів у фінансовій сфері та легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом.

Відстоюється позиція, що використання спеціальних економічних зон, надання податкових пільг з метою стимулювання зовнішньоекономічної орієнтації економіки має перевагу над створенням офшорних зон в Україні. Такий висновок зроблено через негативні якості, які несуть у собі офшорні зони – тінізація економіки, легалізація (відмивання) доходів одержаних злочинним шляхом, виникнення несумлінної податкової конкуренції, ризик прояву нестабільності у фінансовій сфері внаслідок появи великих капіталів, сприяння відтоку капіталу через тіньовий сектор економіки.

ВИСНОВКИ

Результатом комплексного дослідження є вирішення наукового завдання, що відобразилося у формі розроблення проблеми правової природи територіальних податкових звільнень. Основними надбаннями роботи є:

1. Специфіка дослідження правової природи територіальних податкових звільнень надала можливість виокремити основні ознаки податку, за допомогою яких було сформульовано основні теоретичні засади виникнення та розвитку податкових звільнень.

2. Проаналізовано законодавство України щодо визначення поняття «податкові звільнення» та «податкові пільги». Виявлено, що Податковий кодекс містить лише поняття «податкова пільга». Автором досліджено підходи та визначення різних науковців з приводу цих понять, як з галузі податкового та фінансового права, так із позиції вчених-економістів.

3. Зроблено висновок, що податкові пільги є одним із видів податкових звільнень. Саме розуміння поняття «податкове звільнення» дає вказівку на те, що звільнення від оподаткування внаслідок отримання податкової пільги не єдиний спосіб позбавлення або зменшення обсягу податкового обтяження. «Податкова пільга» – це конкретна правова категорія, а «податкове звільнення» можна розглядати і як процес зменшення обсягу зобов'язань щодо сплати податків. Можна стверджувати, що податкове звільнення досягається, також, шляхом отримання податкової пільги.

4. Сформульовано визначення поняття податкового звільнення. Пропонуємо наступне: податкове звільнення – це сукупність специфічних форм реалізації податкових відносин, які є легітимізованим державою способом уникнення або зменшення обсягів податкових зобов'язань суб'єктами економічної діяльності, який вимагає від них конкретних визначених в законодавстві дій або реалізацій певних встановлених умов.

5. Встановлено, що податкові звільнення є невід'ємним елементом податкової політики держави. Маючи переважно стимулюючий вплив, податкові пільги, як один із видів податкових звільнень, водночас перебуваючи одним із елементів правового механізму податку, виступають антагоністичним елементом. Вони співвідносяться як окреме до цілого. Тому механізм їх взаємодії в системі податкового регулювання тяжіє до першочергового забезпечення реалізації функцій самого податку. Натомість стимулююча функція податкових звільнень відходить на другий план, і через це платники податку відчувають з боку держави тиск, який має властивість перетворюватися на тягар. Через встановлення податкового звільнення держава намагається збільшити обіг матеріальних та нематеріальних ресурсів в системі господарських відносин за рахунок встановлення певних правових режимів: офшорних зон, спеціальних податкових режимів, вільних економічних зон тощо.

6. Проаналізовано місце податкових звільнень в системі елементів правового механізму податку. Констатовано, що податкові пільги є невід'ємним елементом правового механізму податку, хоча і відносяться вони до його додаткових елементів. Встановлюючи податкову пільгу законодавець визначає можливість її застосування суто як елемент стимулюючого впливу на суб'єктів податкових відносин. По суті, держава за рахунок пільг та звільнень здійснює вплив на ринкові процеси, основною метою якої є направлення соціально-економічного розвитку в тому напрямку, який надасть змогу більше задовольняти суспільні потреби.

7. Приділено увагу проблемі класифікації податкових звільнень та їх дефініції. Для цього було здійснено дослідження позицій різних вчених в галузі податкового права. Автор прийшов до висновку, що сформувати чіткий перелік податковий звільнень, який би підтримувався всіма науковцями важко через специфіку притаманну різним країнам і податковим системам. Для цього розглянуто наступні види податкових звільнень: спеціальні режими оподаткування, офшорні зони, спеціальні (вільні) економічні зони.

8. Здійснено дослідження ознак поняття податкового звільнення. Дане поняття має комплексний характер, що включає в себе матеріальну та процесуальну складову. Вони можуть бути використані як критерій класифікації. Тому доцільно виокремити такі види податкових звільнень: матеріальні, процесуальні та змішані (ті що поєднують у собі матеріальну та процесуальну складову) податкові звільнення.

9. Окреслено нову проблематику щодо існування податкової амністії як різновиду або окремої форми податкових звільнень. Формально виникає тотожність понять податкового звільнення та податкової амністії. Проте основним призначенням амністії є звільнення від зобов'язання сплачувати податок, яке виникло ще до її застосування. По суті податкова амністія повинна застосовуватися лише в разі порушення особою зобов'язання щодо сплати податку. Тобто передумовою її застосування є провина платника, податкові ж звільнення є реальним практичним уособленням принципу диспозитивності у податкових відносинах, які дозволяють їх суб'єктам обирати можливу модель поведінки та, відповідно, обсяг податкових зобов'язань. Отже, віднести податкову амністію до податкових звільнень все ж таки можна, єдине на що слід акцентувати увагу – на різні часові межі виникнення права на звільнення від оподаткування. Дія амністії має зворотній характер, тобто вона звільняє від тягаря оподаткування, який виник у минулому, а всі інші податкові звільнення – від тягаря оподаткування, який суб'єкти податкових відносин мають на даний момент.

10. Проаналізовано законодавство України з питань надання повноважень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, сільських, селищних та міських рад щодо можливості визначення розміру і надання додаткових податкових пільг у межах сум, що надходять до бюджету Автономної Республіки Крим та відповідних місцевих бюджетів. При цьому не дозволяється

сільським, селищним, міським радам встановлювати індивідуальні пільгові ставки по місцевим податкам та зборам для окремих юридичних, фізичних осіб та фізичних осіб – підприємців або звільняти їх від сплати таких податків та зборів. Виокремлено окрему проблему щодо наявності колізії стосовно тих загальнодержавних податків та зборів, які стягуються до місцевих бюджетів частково.

11. Виявлено прогалину законодавства в частині встановлення та регулювання відповідальності за порушення заборони сільськими, селищними чи міськими радами на встановлення індивідуальних пільгових ставок. Тому пропонуємо доповнити статтю 12 ПК України пунктом 12.6 наступного змісту: «В разі порушення посадовими особами органів місцевого самоврядування та перевищення меж встановлених повноважень визначених цим Кодексом винні особи притягаються до відповідальності у відповідності із нормами адміністративного чи кримінального законодавства».

12. Зроблено висновок, що «спеціальний податковий режим» є важливою категорією податкового права та новелою податкового законодавства (закріпленою у ПК України). В законодавстві не вироблено чіткого змісту поняття «спеціальний податковий режим», а також не сформовано спеціальний понятійний апарат, без якого складно з'ясувати логічну та концептуальну характеристику для даного явища. Автор акцентує увагу на тому, що під видом спеціальних податкових режимів фактично вивчаються податки, що підлягають сплаті при їх застосуванні, розкривається їх зміст і конструкція, в той час як проблема спеціальних податкових режимів так і залишається не розкритою. При цьому спеціальний податковий режим є самостійним явищем, має свій власний набір характеристик, через який знаходить вираження його економічна сутність, його власна конструкція.

13. Зроблено висновок, що спеціальні податкові режими застосовуються з метою створення більш сприятливих економічних умов функціонування різних форм підприємницької діяльності, зменшення податкового навантаження на суб'єктів підприємництва; спрощення системи оподаткування, системи обліку та звітності для суб'єктів підприємництва; стимулювання розвитку сільського господарства України; створення справедливості в оподаткуванні окремих суб'єктів господарювання тощо. Однак, слід акцентувати увагу на тому, що оскільки застосування спеціальних податкових режимів за загальним правилом є правом, а не обов'язком платників податків, основне завдання при їх уведенні – це визначення переваг такого режиму для заінтересованих осіб. При цьому такі переваги повинні, з одного боку, бути досить істотними, щоб стимулювати заінтересованих осіб до застосування спеціальних податкових режимів.

14. Акцентовано увагу на тому, що застосування спеціальних податкових режимів (за загальним правилом) є правом, а не обов'язком платників податків. Основним завданням при їх застосуванні є визначення переваг такого режиму для зацікавлених осіб. Такі переваги повинні

бути істотними, щоб стимулювати зацікавлених осіб до застосування спеціальних податкових режимів.

15. Запропоновано комплексні зміни до законодавства покликані забезпечити ефективну реалізацію завдань створення спеціальних економічних зон (СЄЗ), їх сутнісного призначення. Сучасний стан організаційно-правового забезпечення функціонування в межах України потребує вдосконалення. Необхідно врівноважено підійти до нормативно-правового регулювання функціонування СЄЗ. Однак в подальшому необхідно створити більшу кількість таких зон виробничого та зовнішньоекономічного типу з метою активізації соціально-економічного розвитку країни в цілому та окремої території, вирішуючи тим самим проблеми регіонального розвитку.

16. Досліджено поняття та види спеціальних (вільних) економічних зон. Вказується, що вони є одним із інструментів розвитку регіонів, основне завдання яких полягає у економічному зростанні значення території та залученні додаткових інвестицій. Особливий податковий, митний та інвестиційний режим вільних економічних зон є в цілому сприятливим для залучення як внутрішніх, так і зовнішніх надходжень, що активізує зовнішньоекономічної діяльність.

17. Розглянуто сутність, мету, головні позитивні та негативні аспекти функціонування спеціальних (вільних) економічних зон. Світова практика та нормативно-правове регулювання діяльності таких зон в Україні та поза її межами різняться. Національні правові приписи містять декілька визначень спеціальних (вільних) економічних зон. Особливістю є також і те, що у нормативно-правових актах робиться акцент саме на терміні «спеціальні економічні зони», всупереч усталеній світовій практиці вживання терміну «вільні економічні зони».

18. Досліджено проблему доцільності та допустимості створення територій зі статусом офшорних зон в Україні. Узагальнено та проаналізовано нормативне та теоретичне підґрунтя, з метою порівняння позитивних та негативних моментів. Вважаємо недоцільним створення офшорних зон на території України. Аргументуючи свою позицію виходимо з того, що таке основне призначення офшорної зони як стимулювання розвитку регіону має бути досягнуто іншим шляхом, зокрема через стимулювання реального сектору економіки та зміцненню конкурентних переваг вітчизняної економіки, та зокрема промислового сектору.

19. Доведено, що проблема регіонального розвитку може бути подолана завдяки правильному застосуванню територіальних податкових звільнень в межах діючого Податкового кодексу України. Зокрема за рахунок створення дієвих спеціальних економічних зон та надання податкових пільг вітчизняним промисловим підприємствам, в такий спосіб стимулюючи їх розвиток та зовнішньоекономічну орієнтацію. Крім того, як показав аналіз, недоліки існування офшорних зон, значно переважають позитивні риси, а проблема тінізації економіки та відмивання доходів взагалі є недопустимою в сучасних умовах соціально-економічного розвитку України.

СПИСОК ПРАЦЬ, ОПУБЛІКОВАНИХ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Шутова О. С. Правова природа офшорних зон / О. С. Шутова // Часопис Київського університету права, 2012. – № 2 – С. 143-146.
2. Шутова О. С. Дискусійні питання поняття «спеціальний податковий режим» / О. С. Шутова // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – Серія «Право». – Вип. 21. – Ч. II. – Т. 2. – Ужгород, 2013. – С. 274-276.
3. Шутова О. С. Компетенція органів місцевого самоуправління по примененню налогових освобождений / О. С. Шутова // Вестник Северо-кавказского гуманитарного института. – Ставрополь, 2013. – № 2 (6) – С. 177-183.
4. Шутова О. С. Вільні економічні зони як різновид територіальних податкових звільнень / О. С. Шутова // Часопис Київського університету права, 2013. – № 1 – С. 157-161.
5. Шутова О. С. Щодо деяких видів податкових звільнень / О. С. Шутова // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – Серія «Право». – Вип. 23. – Ч. I. – Т. 2. – Ужгород, 2013. – С. 193-197.
6. Шутова О. С. Поняття та види податкових звільнень / О. С. Шутова // елект. вид. «Порівняльно-аналітичне право». - № 2 – 2013. – С. 278-282. (Режим доступу http://pap.in.ua/2_2013/Shutova.pdf).
7. Шутова О. С. Принцип справедливости в конституционном регулировании налогов и сборов / О. С. Шутова // Сьомі юридичні читання: мат. Між нар. наук. конф. (Київ, 19-20 травня 2011 р.). – К.: вид-во НПУ ім. М. П. Драгоманова, 2011. – С. 456-457.
8. Шутова О. С. «Налоговые гавани» как инновационный элемент в глобализированном мире / О. С. Шутова // Особистість. Суспільство. Право.: зб. наук. повід. за матер. між нар. наук.-практ. конф., присвяч. 10-річчю Полт. юрид. ін.-ту (Полтава, 15 березня, 2012 р.). – Х.: «Точка», 2012. – С. 364- 367.
9. Shutova O. The underground economies / O. Shutova // Проблеми розвитку юридичної науки в дослідженнях молодих учених: зб. тез та наук. повід. (Харків, 5 квітня 2012 р.). – Х.: Нац. ун-т «Юридична академія України» ім. Ярослава Мудрого, 2012. – С. 120-122.
10. Шутова О. С. Зони податкового раю (офшори) / О. С. Шутова // Державотворення та право творення в період реформ: питання теорії і практики: мат. всеукр. наук.-практ. конф. (Київ, 19-20 квітня 2012 р.). – К.: НАВС, 2012. – С. 125-127.
11. Шутова О. С. Щодо деяких видів територіальних податкових звільнень / О. С. Шутова // Законодавство України: проблеми та перспективи: зб. наук. пр.. всеукр. наук.-практ. конф. (Київ, 2 квітня 2013). – К.: «Ліра-К», 2013. – С. 115-117.

12. Шутова О. С. Щодо деяких аспектів спеціальних податкових режимів / О. С. Шутова // Aktualne problemy nowoczesnych nauk – 2013: mater. IX miedz. naukowi-prakt. konf. (Przemysl, 7-15 czerwca 2013 r.). – Przemysl: Nauka i Studia, 2013. – Volume 12. Prawo. – S. 8-10.

13. Шутова О. С. Правовые основы компетенции органов местного самоуправления по применению налоговых освобождений / О. С. Шутова // Теорія та практика сучасної юриспруденції: матер. II всеукр. наук. конф. (Харків, 15 вересня 2013 р.). – Х.: «Точка», 2013. – С. 55- 57.

14. Шутова О. С. Деякі аспекти щодо надання податкових пільг органами місцевого самоврядування / О. С. Шутова // Правові засади гарантування та захисту прав і свобод людини і громадянина: зб. тез наук. доп. і повід. II між нар. наук.-практ. конф. (Полтава, 6 грудня 2013 р.). – Х.: «Право», 2013. – С. 530- 532.

АНОТАЦІЯ

Шутова О. С. Правова природа територіальних податкових звільнень. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України – Харків, 2014.

Дисертацію присвячено дослідженню правової природи територіальних податкових звільнень. Визначено поняття та види податкових звільнень. Розглянуто місце податкових звільнень в системі елементів правового механізму податку. Встановлено, що податкові звільнення є невід’ємним елементом податкової політики держави. Проаналізовано компетенцію органів місцевого самоврядування щодо застосування податкових звільнень. Окреслено проблематику щодо існування податкової амністії як різновиду або окремої форми податкових звільнень.

Досліджено типи територіальних податкових звільнень – спеціальні податкові режими, вільні економічні зони, офшорні зони. Розглянуто проблему допустимості утворення територій зі статусом офшорних зон в Україні. З цією метою проаналізовано нормативно-правові акти та відповідний теоретичний базис.

Ключові слова: податок, податкове звільнення, податкова пільга, податковий режим, офшорна зона, офшорна юрисдикція.

АННОТАЦИЯ

Шутова О. С. Правовая природа территориальных налоговых освобождений. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Национальный юридический университет имени Ярослава Мудрого, Министерство науки и образования Украины. – Харьков, 2014.

Диссертация посвящена исследованию правовой природы территориальных налоговых освобождений. Анализ основных признаков налога позволил назвать основные принципы возникновения и развития налоговых освобождений. Сформулировано понятие и виды налоговых освобождений. Так, налоговое освобождение – это совокупность специфических форм реализации налоговых отношений, которые являются легитимным способом освобождения или уменьшения объемов налоговых обязательств субъектами экономической деятельности, которые обязывают их к конкретным, определенным в законодательстве действиям или реализации ими некоторых установленных условий.

Рассмотрено место налоговых освобождений в системе элементов правового механизма налога. Установление налоговой льготы законодателем указывает на возможность ее применения как элемент стимулирующего воздействия на субъектов налоговых отношений. Определено, что налоговые освобождения являются неотъемлемым элементом налоговой политики государства. Одновременно была проанализирована компетенция органов местного самоуправления по применению налоговых освобождений.

Внимание уделено новой проблематике по существованию налоговой амнистии как разновидности или отдельной форме налоговых освобождений. Основным назначением амнистии является освобождение от обязательства платить налог, которое возникло еще до ее применения. Налоговая амнистия должна применяться только в случае нарушения лицом обязательства по оплате налога. Предусловием ее применения является вина плательщика налогов.

Исследованы типы территориальных налоговых освобождений – специальные налоговые режимы, свободные экономические зоны, оффшорные зоны. Сделан вывод, что специальные налоговые режимы применяются с целью создания благоприятных экономических условий функционирования различных форм предпринимательской деятельности, уменьшения налоговой нагрузки на субъектов предпринимательства, упрощения системы налогообложения, системы учета и отчетности для субъектов предпринимательства, стимулирования развития сельского хозяйства в Украине.

Рассмотрена проблема допустимости создания территорий со статусом оффшорных зон в Украине. С этой целью обобщены и проанализированы нормативно-правовые акты и теоретический базис. Сделан вывод об отсутствии необходимости создания оффшорных зон на территории Украины. Основное назначение оффшорной зоны – стимулирование развития региона – должно быть достигнуто иным путем – посредством воздействия на реальный сектор экономики и укреплению конкурентных преимуществ отечественной экономики. Определено, что проблема регионального развития должна быть преодолена с помощью применения территориальных налоговых освобождений в пределах действующего Налогового кодекса Украины за счет создания действенных специальных экономических зон и предоставления налоговых льгот отечественным промышленным предприятиям, таким образом, стимулируя их развитие и меняя их внешнеэкономическую ориентацию.

Ключевые слова: налог, налоговое освобождение, налоговая льгота, налоговый режим, оффшорная зона, оффшорная юрисдикция.

SUMMARY

Shutova O. S. Legal Nature of Territorial Tax Exemptions. – On the rights of manuscript.

Dissertation for PhD in Law degree, speciality 12.00.07 – administrative law and procedure; financial law; informational law. – Yaroslav the Wise National Law University, Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kharkiv, 2014.

Dissertation is devoted to the problems of legal nature of territorial tax exemptions. Author proposed concept and types of tax exemptions. The place of tax exemptions are in a system of the legal tax mechanism elements. It was established that the tax exemptions are an essential element of the tax policy. There was analyzed the competence of local governments to use tax exemptions. It was researched problem of a tax amnesty as a form or a separate form of tax exemptions.

Author investigated types of territorial tax deductions – special tax regimes, free economic zones, offshore. It was researched possibility of creating territory with offshore status in Ukraine. Author analyzed legal acts and theoretical basis.

Keywords: tax, tax exemption, tax privilege, tax regime, offshore, offshore jurisdiction.

Відповідальний за випуск:
кандидат юридичних наук Білінський Д. О.

Підписано до друку 05.11.2014 Формат 60x90/16
Папір офсетний. Віддруковано на ризографі.
Умовн. друк. арк. 0,7. Облік.-вид. арк. 0,9.
Тираж 100 прим. Зам. № 1083.

Друкарня Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 77.