

А. В. Савіновааспірант кафедри податкового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого,
адвокат

ОЗНАКИ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ

Стаття присвячена дослідженню ознак податкових пільг. Для системного висвітлення вказаної проблематики спочатку здійснено аналіз загальних понять «пільги» та «правові пільги», опісля чого детально розкрито центральну конструкцію цієї роботи – податкові пільги.

З урахуванням розглянутого масиву інформації, виокремлено такі ознаки правових пільг: 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.

Після наведення загальної характеристики правових пільг, звернено увагу, що податкові пільги вирізняються такими особливостями: встановлюються в межах конкретної системи законодавства; передбачаються на рівні податкового законодавства України; проявляються у виконанні платником свого податкового обов'язку з урахуванням особливостей, зумовлених застосуванням пільг; 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; надаються у формах, визначених законодавством; є неперсоніфікованими й застосовуються за наявності передбачених законодавством підстав; можуть установлюватися як по податкам, так і по зборам; можуть передбачатись на постійній або на тимчасовій основі; є факультативним елементом правового механізму податку.

Ключові слова: правові пільги, податкові пільги, оподаткування, платник податків, норми права, податкове право, податок, Податковий кодекс України, податкова система, правовий механізм податку.

Постановка проблеми. Податкові пільги є вкрай важливою категорією податкового права, оскільки їх безпосереднє використання платниками викликає певні зміни у виконанні ними податкового обов'язку з того чи іншого податкового платежу. Податковий кодекс України у своїй Загальній частині присвячує цій категорії окрему статтю, визначаючи її основні детермінанти. Однак риси вказаного засобу податково-правового регулювання вбачаються й з інших нормативних положень. Дослідження ознак, притаманних правовим пільгам загалом, і податковим пільгам зокрема, спрямоване на закономірне продовження наукової дискусії відносно характеристик вказаного податкового феномену, що здійснюється для формування

системної позиції у контексті тематичної проблематики.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Зазначеній проблематиці приділяли свою наукову увагу представники правничої й економічної сфер, серед яких М. І. Вишемирський, Д. А. Кобильнік, І. Є. Криницький, М. П. Кучерявенко, О. В. Мурза, Я. В. Поліщук, О. Ф. Скаун, А. М. Соколовська, Є. Ю. Шаптала та інші вчені.

Мета статті полягає у дослідженні загальних ознак, притаманних правовим пільгам, у тому числі й податковим, та особливостей, що характеризують предмету категорію цієї роботи.

Виклад основного матеріалу. Словник української мови «пільги» характеризує «як повне або часткове звільнення від дотримання

встановлених законом загальних правил, виконання яких-небудь обов'язків» [1, с. 535]. Таке ж визначення наведене й у Великому тлумачному словнику сучасної української мови [2, 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 [3]).

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 [4, с. 33–34]. Вважаємо, що найбільш оптимальним є третій підхід. Разом із тим, слід ураховувати, що надання права або звільнення від необхідності виконання обов'язку не завжди вважається пільгою. Наведене нашою думкою, 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 дозволення (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 [5, с. 259; 6, с. 144]. Отже, пільги є допоміжними засобами регламентації суспільних відносин і застосовуються на додаток до основних способів правового регулювання.

О. В. Мурза вказує, що правові пільги є:

- винятками із загальних правил [4, с. 36–37];

- правомірними винятками із загальних правил, установленими в актах нормативного характеру [4, 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 [4, с. 38–43];

- засобами правової диференціації [4, с. 43–45];

- засобами, за допомогою яких встановлюється специфічний правовий режим, покликаний покращити правове становище певних осіб [4, с. 45–47].

Детальніше проаналізуємо визначення пільг як винятків, у тому числі як правових 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 [6, 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.

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 можливості для застосування пільг. Наприклад, рішення про надання особі статусу учасника бойових дій є індивідуальним актом, що наділяє особу вказаною особливістю і дає право на використання передбачених законодавством пільг для учасників бойових дій.

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 [5, с. 259–260]. 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 [1, 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 вико-

нання 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. 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).

У цьому аспекті слід зробити акцент на тому, що обґрунтування необхідності введення пільг не завжди пов'язане з метою так званого вирівнювання можливостей між тими суб'єктами, що мають певні обтяження, і тими, які їх не мають. Доволі часто пільги закріплюються не як результати наявності певних обтяжень, а як безпосередні правові стимули, які переслідують мету заохотити осіб, яким надаються розглядувані правові засоби, 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. Отже, навіть не будучи обтяженими певними суб'єктивними чи об'єктивними чинниками, особи можуть отримати пільги. Тобто пільги доцільніше вважати покращенням, а не полегшенням, становища суб'єкта.

Третій. 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.

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 харак-

тер його діяльності для того, щоб ними скористались;

– 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.

Д. А. Кобильник у своїй дисертації «Правове регулювання пільг при оподаткуванні» детально дослідив підходи до визначення поняття «податкова пільга», запропоновані вченими у їх економічних і правових дослідженнях [7, с. 39–48]. На основі такого 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» [7, с. 52]. Із указаного 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 [7, 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, зокрема, від обчислення, декларування або сплати суми податку чи збору.

2. Зазначені звільнення можуть відбуватись у повному чи частковому обсязі. Розкриваючи цю характеристику, науковець відмічає, що «звільнення можуть стосуватися як певного виду податкового обов'язку в цілому, так і його частини» [7, 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 указаного 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 урахування винятковості: а) певного статусу, який характеризує платників, щодо яких установлюються 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» [8, 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 [8, 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? Більш детально поговоримо про це далі в межах дослідження виокремлених особливостей податкових пільг;

– перевага, яка надається певним платникам податків або їх групам [8, с. 45–46]. Слід наголосити, що податкові пільги, як і правові пільги взагалі, є неперсоніфікованими. Це означає, що уповноважені на встановлення пільг суб'єкти, на нормативному рівні визначають умови, яким має відповідати платник або його діяльність, щоб виникла можливість такі пільги застосувати. Із цього випливає, що не може бути такої ситуації, коли контролюючий орган, як орган, що застосовує податкове законодавство, а не

встановлює його, на свій розсуд вирішує, кому надавати пільги, а кому ні. Якщо платником, так би мовити, дотримуються умови для надання пільг, то заборонити їх застосування податковий орган не має можливості;

– перевага, надана платнику, яка проявляється через повне або часткове звільнення останнього від сплати податків, що відбувається з метою полегшення його податкового тягаря [8, с. 45–46].

Податковий кодекс України (далі – ПК України), за винятком окремих положень, набрав чинності 01 січня 2011 року. 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 [9].

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 платнику 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 ПДВ становить 27 відсотків бази оподаткування [10]. Водночас згідно з пунктом 1 статті 15 Закону Естонії «Про податок на додану вартість» основна ставка ПДВ складає 20 відсотків бази оподаткування [11]. 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.

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 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;

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

– податкові пільги з мита можуть встановлюватися 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.

Податковий обов'язок становить собою тріаду обов'язків: обчислення, декларування та сплата суми податку чи збору. Виконувати кожен із указаних обов'язків платники мають у порядку і строки, визначені ПК України й законами з питань митної справи. Усі інші обов'язки платників, які не входять в наведену тріаду (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 обов'язку. Її допоміжний характер розкривається в тому, що податкове законодавство встановлює загальний порядок виконання податкового обов'язку, а податкова пільга вносить в нього свої так звані корективи, уточнення, які проявляються у звільненні від виконання частини такого обов'язку. При цьому п. 30.1 ст. 30 ПК України чітко закріплює, від яких саме із зазначеної вище тріади обов'язків може бути звільнений платник, серед них – нарахування та сплата податку чи збору. Із нормативного визначення поняття «податкова пільга» у розглядуваному контексті вбачається декілька важливих висновків про природу пільг:

– податкові пільги не можуть передбачатись відносно такого виду податкового обов'язку, як декларування сум податку та збору;

– 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) [12], 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 застосувати 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 ПДВ, яка становить 7% [9]. Таким чином різниця між 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), можливості їх оподатковувати за 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 [9].

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

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

Пункт 30.2 ст. 30 ПК України встановлює вичерпний перелік підстав для надання податкових пільг, серед них особливості, що характеризують певну групу платників податків; вид їх діяльності; об'єкт оподаткування; характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат [9].

Платниками податків є фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи [9]. Податкові пільги можуть передбачатись двома способами, тобто шляхом установлення, що пільга розповсюджується:

1) загалом на фізичних або юридичних осіб. Прикладом такого загального визначення групи суб'єктів, що можуть застосувати пільги, є пп. 266.4.1 п. 266.4 ст. 266 ПК України, який закріплює податкові пільги з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, поширюючи їх на всіх фізичних осіб [9];

2) на конкретних суб'єктів із таких широких категорій, як фізичні або юридичні особи. Для того, щоб певна група платників мала право на застосування пільги, вона повинна відрізнятися від усієї сукупності платників якоюсь особливістю (наявність відповідного статусу, здійснення певного виду діяльності тощо). Така специфічна риса має бути притаманна групі платників загалом, а не конкретним суб'єктам із цієї групи. Наприклад, якщо пільга передбачена для осіб з інвалідністю, то її застосовувати мають право усі зазначені фізичні особи.

Тепер зупинимось на тому питанні, яке порушувалось у рамках огляду позиції професора А. М. Соколовської, про те, чи доречно застосовуване в законодавстві формулювання «не є об'єктом оподаткування» вважати податковою пільгою.

Пункт 7.1 ст. 7 ПК України встановлює перелік обов'язкових елементів податку. У зв'язку з тим, що нормотворець вказані в наведеній нормі елементи податку наділив обов'язковим характером, їх наявність у сукупності дає підстави констатувати, що певний податок установлений і в платника виник податковий обов'язок по ньому.

Виділимо окремо такий елемент податку, як 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, що зумовлюють виникнення у платника податкового обов'язку [9].

Із зазначеного вбачається висновок: 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».

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 обов'язкового елементу податку – об'єкта. Отже, 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. Таким чином значення досліджуваного податкового формулювання полягає скоріше в деталізації такого обов'язкового елементу податку, як об'єкт.

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 [13, 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». Отже, згідно з податковим законодавством, це дві різні податкові категорії.

Назва досліджуваного у цій статті 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 посиленням на подію, яка в майбутньому має неодмінно настати. Тимчасовими є ті пільги, термін або строк застосування яких закріплені у законодавстві. Вони можуть проявлятися, як установлені поряд із такими формулюваннями: «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 в фундаментальних працях 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 [14, с. 49–50; 15, с. 134–136].

Дещо 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 [16, с. 17].

2. Податкові пільги є обов'язковим елементом правового механізму податку, тобто таким, без якого податок не може бути встановлений [16, с. 17–18].

3. Податкові пільги є факультативним елементом правового механізму податку, отже, податок може бути встановлений і без їх передбачення [16, с. 18].

Після наведення цих точок зору, правник констатує, що він є прибічником третього з указаних вище підходів і, для обґрунтування своєї позиції, зазначає вагомi аргументи. 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 [16, 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.

Висновки. Ця робота побудована за структурою, відповідно до якої податкові пільги досліджуються через первинний аналіз загального поняття «правові пільги». Виокремлені загальні ознаки останніх притаманні й предметній категорії цієї статті. Водночас податкові пільги, як конструкція податкового права, мають певні особливості, що й вирізняють їх із усієї сукупності нормативно передбачених пільг.

Список використаних джерел:

1. Словник української мови: у 11 т. / АН Української РСР, Ін-т мовознав. ім. О. О. Потебні. Київ: Наук. думка, 1975. Т. 6 : П-Поїти. 832 с.
2. Бусел В. Т. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.). Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. 1728 с.
3. Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи: Закон України від 28.02.1991 р. № 796-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/796-12#Text> (дата звернення: 25.07.2023).
4. Мурза О. В. Правові пільги: загальнотеоретична характеристика: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2013. 200 с.
5. Скакун О. Ф. Теорія права і держави: підручник. Київ: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. 520 с.
6. 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.
7. Кобильнік Д. А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2002. 206 с.
8. Соколовська А. М. Проблеми моніторингу ефективності надання податкових пільг в Україні. *Фінанси України*. 2011. № 3. С. 42–53.
9. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#Text> (дата звернення: 25.07.2023).
10. Az általános forgalmi adóról: Törvény. 2007. évi CXXVII. URL: <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a0700127.tv> (дата звернення: 25.07.2023).
11. Käibemaksuseadus: Vastu võetud 10.12.2003. URL: <https://www.riigiteataja.ee/akt/125102012017?leiaKehtiv> (дата звернення: 25.07.2023).
12. 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. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1233-2010-%D0%BF#Text> (дата звернення: 25.07.2023).
13. Кучерявенко М. П. Податок і збір: спільність і відмінності правового режиму. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2002. Вип. 4. С. 58–65.
14. Податкове право: Навчальний посібник / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильнік та ін.; за ред. проф. М. П. Кучерявенка. Київ: Юрінком Інтер, 2003. 400 с.
15. Кучерявенко М. П. Податкове право України: Академічний курс: Підручник. Київ: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. 701 с.
16. Криницький І. Є. Податкова пільга як елемент правового механізму податкового платежу. *Фінансове право*. 2012. № 3 (21). С. 16–19.

Savinova A. V. Signs of tax benefits

The article examines the features of tax benefits. In order to systematically address this topic, the author begins with the analysis of the broad concepts of “benefits” and “legal benefits”, subsequently describing in details the focal construct of the present study, namely “tax benefits”.

Taking into account the information massive examined, the author identifies the following features of legal benefits: their classification as auxiliary methods of legal regulation; their establishment at the level of regulatory legal acts rather than individual acts; non-personalized nature that is evident in the establishment of conditions for the application of benefits, which must be met by the entity, person, or the nature of their activities to qualify for them; the mechanism of their manifestation, that involves the establishment of additional, exclusive rights for entities and persons, or full or partial exemption from obligations; the purpose of their establishment is evident in: a) the presence of subjective and/or objective factors that burden the legal status of persons and entities or complicate the possibility of conducting certain activities, b) the awareness of the need to introduce improved legal conditions for certain groups of persons and entities or activities carried out by such persons and entities to achieve goals that necessitate the introduction of benefits.

After outlining a comprehensive overview of legal benefits, the author underscores that tax benefits exhibit the following distinctive characteristics: they are established within a certain legal framework; are stipulated at the level of Ukraine’s tax legislation; come to fruition through the fulfillment of the taxpayer’s tax obligation, considering the peculiarities resulting from the application of benefits; their operational mechanism involves exempting the taxpayer from the duty to calculate and remit a tax or fee, or establishing a reduced amount for the taxpayer’s obligation of a tax or fee; provided in formats specified by law; are non-personalized and are applicable if there are grounds prescribed by law; may be established for both taxes and fees; may be established on a permanent or temporary basis; constitute an optional element of the legal tax mechanism.

Key words: *legal benefits, tax benefits, taxation, taxpayer, legal norm, tax law, tax, Tax Code of Ukraine, tax system, legal mechanism of taxation.*