

ШАПТАЛА Є. Ю.

здобувач кафедри фінансового права
Національного університету державної
фіскальної служби України

ПОДАТКОВІ ПІЛЬГИ ЯК РІЗНОВИД ПОДАТКОВО-ПРАВОВИХ СТИМУЛІВ

Стаття присвячена дослідженню податкових пільг та виокремленню їх сутнісних ознак. На підставі аналізу податкового законодавства деяких пострадянських країн (Білорусь, Казахстан, Молдова, Російська Федерація) констатовано відсутність одностайного підходу до визначення категорії «податкові пільги» та встановлення їх видів. Аргументовано недоцільність характеристики податкових пільг як переваг, що надаються окремим категоріям платників порівняно з іншими, оскільки такий підхід призведе до порушення принципу рівності платників податків перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації.

Ключові слова: правові стимули; податкові пільги; принципи податкового законодавства; рівність платників податків; розстрочення (відстрочення) податкового боргу.

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

Одним із видів стимулів у податковому праві виступають податкові пільги. Такий вид правових стимулів, на думку Н. І. Матузова та А. В. Малька, сприяє оздоровленню економіки й стимулюванню виробництва, оскільки активізує та зацікавлює виробників та споживачів [8, с. 16]. У фінансово-правовій науці вже приділялася увага дослідженню правової природи податкових пільг, виокремленню їх видів та особливостей застосування. Зокрема, аналізу правового регулювання податкових пільг присвячені праці таких науковців, як: Д. А. Кобильнік, М. П. Кучерявенко, Н. М. Лайченкова, О. В. Пономарьов, Н. І. Хімічева та ін. Проте, з урахуванням стрімкого розви-

тку податкових відносин та надмірної динамічності податкового законодавства, питання щодо вивчення податкових пільг для платників податків набуває все більшої актуальності. Отже, **метою статті** є характеристика податкових пільг як виду правових стимулів.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до ст. 30 Податкового кодексу України [13] податкова пільга визначається як 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. Крім визначення податкових пільг законодавець закріплює вичерпний перелік підстав для їх надання. Зокрема, такими є: 1) особливості, що характеризують певну групу платників податків; 2) вид діяльності платників, 3) об'єкт оподаткування; 4) характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат. З огляду на це, можна констатувати, що надання податкових пільг пов'язано з певною однорідністю, коли пільговий режим оподаткування передбачає наявність однорідного кола платників або інших вищевказаних підстав.

Показово, що зовсім інший підхід до визначення податкових пільг закріплено у податковому законодавстві деяких країн пострадянського простору. Так, у ст. 56 Податкового кодексу Російської Федерації зазначено, що пільги за податками і зборами – це переваги, які надаються окремим категоріям платни-

ків податків в порівнянні з іншими платниками податків та зборів, включаючи можливість не сплачувати податок чи збір або сплачувати їх у меншому розмірі [12]. Схожий підхід до регулювання аналізованої категорії міститься й у Податковому кодексі Республіки Білорусь: «Податковими пільгами визнаються переваги, що надаються окремим категоріям платників в порівнянні з іншими платниками, включаючи можливість не сплачувати податок, збір (мито) або сплачувати їх у меншому розмірі, та які передбачені цим Кодексом та іншими актами податкового законодавства, а також міжнародними договорами Республіки Білорусь, міжнародно-правовими актами, що складають нормативну правову базу Митного союзу і Єдиного економічного простору, і (або) актами, які складають право Євразійського економічного союзу, і (або) Законом Республіки Білорусь «Про митне регулювання в Республіці Білорусь» [9, ст. 43]. На думку деяких науковців «дуже важливо, що в основний кодифікований акт закладено принциповий підхід до визначення правової категорії податкової пільги. У даному випадку перед нами дуже вдала спроба узгодити зміст правової категорії з формою її законодавчого закріплення» [5, с. 68]. Безумовно, важливим є закріплення поняття, видів та порядку надання податкових пільг на рівні «базового» податково-правового акта. Поряд із цим, на нашу думку, за такого підходу до визначення податкових пільг законодавчо визнаватиметься нерівність платників податків, оскільки одним категоріям платників надаватиметься «привілейований» статус, а іншим – звичайний.

Як бачається, підхід, застосований у позначених країнах, призведе до порушення принципу рівності платників податків перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. Його зміст полягає у забезпеченні однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу (ст. 4 Податкового кодексу України). Вказаний принцип є одним із принципів податкового законодавства, поширюється на регулювання усіх податково-правових відносин і не може йтися про надання переваг окремим платникам податків. Цілком логічною з цього приводу є позиція Д. С. Вінцової, яка вказує, що виходячи із таких вихідних засад рівності, мають місце всі підстави для однакових підходів як до однотипних категорій платників, так і до обов'язку одного і того самого платника протягом певного періоду [2, с. 5]. На переконання А. В. Дьоміна, вказаний принцип слід називати принципом справедливості, проте зміст його зводиться до загальності та співрозмірності оподаткування, а також покладення на плат-

ників податків однакового (рівного) податкового тягаря [3, с. 97].

У податковому законодавстві Республіки Казахстан взагалі не міститься визначення досліджуваної категорії. Проте, аналізуючи приписи вказаного нормативного акту, можна констатувати наявність такого виду податкових пільг, як вирахування [10]. Згідно зі ст. 342 Податкового кодексу Республіки Казахстан передбачається, що фізична особа має право на застосування наступних видів податкових відрахувань: 1) податкове вирахування у вигляді обов'язкових пенсійних внесків - в розмірі, встановленому законодавством Республіки Казахстан про пенсійне забезпечення; 2) податкове вирахування по пенсійним виплатам і договорами накопичувального страхування; 3) стандартні податкові відрахування (далі - стандартні відрахування); 4) інші податкові відрахування (далі - інші вирахування), які включають в себе: податкове вирахування з добровільних пенсійних внесків; податкове вирахування на медицину; податкове вирахування з винагород [10, ст. 342]. Наведене свідчить про те, що вказані податкові вирахування: (а) надаються фізичним особам - платникам податків; (б) мають певне цільове спрямування (на медицину, з винагород і т.д.).

У Податковому кодексі Республіки Молдова також передбачаються специфічні податкові пільги у вигляді звільнень для фізичних осіб. Зокрема, до таких віднесено: особисте звільнення; звільнення для чоловіка (дружини); звільнення для утриманців [11, ст.ст. 33-351]. У ст. 36 цього ж акту зазначені й інші вирахування, які можуть застосовуватись до платників податків. Так, суб'єкт господарювання - резидент має право на вирахування будь-яких зроблених ним протягом податкового періоду пожертвувань на благодійні або спонсорські цілі, але не більше 5 відсотків оподаткованого доходу. При цьому податковим вирахуванням охоплюються тільки пожертвування, зроблені в благодійних цілях або в цілях спонсорської підтримки щодо публічних органів і суспільних інституцій, некомерційних організацій (громадські об'єднання, фонди, благодійні організації, релігійні організації, політичні партії і суспільно-політичні організації, періодичні видання та агентства друку), а також дитячих будинків сімейного типу [11]. Фактично, законодавець не надаючи визначення передбачає форму, в якій надаються податкові пільги, їх розмір, суб'єктів, які мають право на отримання та порядок.

Показово, що на доктринальному рівні наразі відсутній одностайний підхід до визначення категорії «податкові пільги». Так, Д. А. Кобильнік вказує, що податкові пільги виступають як повні або часткові звільнення платників податків та зборів від їх сплати, що надаються на підставі особливостей ста-

тусу відповідних суб'єктів або особливості їх діяльності і залежать від певного терміна часу [5, с. 68]. Аналізуючи наведене визначення можна констатувати, що податкові пільги: а) виступають звільненнями від сплати податків і зборів (можуть бути повними чи частковими); б) підставою надання виступають особливості правового статусу платника податків та/або особливості їх діяльності; в) залежать від певного терміну часу.

Нам імпонує підхід науковця стосовно того, що при отриманні податкових пільг платник звільняється лише від сплати відповідного податку чи збору. При цьому у такого суб'єкта залишаються обов'язки щодо надання податкової звітності та податкового обліку. Наприклад, такий вид бюджетних установ, як вищі навчальні заклади, при наданні послуг із здобуття вищої освіти та послуг з проживання студентів у гуртожитках звільняються від оподаткування податком на додану вартість [13, пп. 197.1.2 п. 197.1 ст. 197]. Таким чином, такі вищі навчальні заклади не є платниками податку на додану вартість. У той же час вказані суб'єкти повинні подавати податкову звітність. Порядок подання податкової звітності з податку на додану вартість регламентовано наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» [15].

О.О. Жданов також пропонує визначати податкову пільгу як повне або часткове звільнення. Поряд із цим науковець зазначає, що таке звільнення стосується лише прибуткових податків [4, с. 85]. Навряд чи такі міркування можна вважати конструктивними. Це обумовлено тим, що податкові пільги передбачаються за кожним податком і збором, які передбачено у складі податкової системи держави, однак категорії осіб, яким надаватимуться відповідні пільги буде суттєво відрізнятися.

На переконання О.В. Бризгаліна, податкова пільга – «представлена податковим законодавством виняткова можливість повного або часткового звільнення від сплати податку при наявності об'єкта оподаткування, а також інше пом'якшення податкового навантаження для платника податку» [1, с. 296]. Слід позитивно відзначити акцент науковця на законодавчому закріпленні податкових пільг. Дійсно, зазвичай податкові пільги та порядок їх застосування передбачаються при встановленні податків і зборів в актах податкового законодавства.

Дещо інакше підходить до визначення податкових пільг Н. І. Хімічева. На переконання вченої, вони надаються окремим категоріям платників, передбачені законодавством про податки та збори й мають переваги порівняно з іншими платниками, включаючи можливість повного або часткового звільнення від даного платежу [18, с. 282]. Погоджуємося із тим, що

податкові пільги обов'язково мають нормативне закріплення – визначаються Податковим кодексом України. Однак, як ми вже наголошували вище, вести мову про те, що платники, які отримують податкові пільги, мають переваги порівняно з іншими платниками, не є логічним, зважаючи на принцип рівності платників податків як одну із засад податкового законодавства.

Є. А. Масюченко не надає визначення податкових пільг, проте визначає їх характерні ознаки. Зокрема, до таких науковець відносить: 1) обмежена сфера застосування – кожна податкова пільга прив'язана до відповідного податку, і сфера її застосування обмежена податком, у механізм якого вона вбудована; 2) стимулююча спрямованість – за критерієм призначення всі податкові пільги бувають стимулюючі (заохочення дій платників, які спрямовані на вирішення загальнодержавних завдань) та підтримуючі (спрямовані на полегшення податкового навантаження для окремих груп платників податків, що має забезпечити більш сприятливі умови оподаткування); 3) регулююча спрямованість – податкові пільги спрямовано на перерозподіл фінансових ресурсів із метою регулювання процесів і пропорцій економічного відтворення; 4) нейтральність – установлення податкових пільг не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків, оскільки порядок і підстави їх надання встановлюються з урахуванням вимог законодавства України про захист економічної конкуренції; 5) екстериторіальність – застосування пільг не має спеціальних обмежень за територіальною ознакою, вони застосовують на тій території, на якій стягують відповідний податок; 6) мобільність – податкові пільги дають змогу оперативно коригувати умови оподаткування з метою забезпечення ефективної реалізації регулюючої функції податків, тобто вони можуть розглядатися як регулюючий податковий механізм тактичного характеру [7]. В цілому наведені характеристики відображають сутність податкових пільг. Разом із тим, вважаємо більш логічним вести мову про єдність стимулюючої та підтримуючої спрямованості податкових пільг. На нашу думку, надаючи податкові пільги відповідним категоріям платників податків, держава таким чином заохочує суб'єктів до добровільного виконання податкового обов'язку і тим самим (завдяки такому стимулюванню) здійснює підтримку платників – зменшує податкове навантаження.

Стимулюючу функцію податкових пільг відзначає й М. В. Тітова, вказуючи, що вони є різновидом правових стимулів, які спонукають суб'єкта до більш високого рівня активності правомірної поведінки. Метою застосування пільг є узгодження (гармонізація) інтересів особи, соціальних груп та держави.

Крім того, за допомогою податкових пільг здійснюється стимулювання не лише інвестицій в окремі сфери виробництва, а й окремі регіони [17, с. 15, 20]. Надання податкових пільг платникам податків можна назвати одним із проявів забезпечення балансу інтересів зобов'язаної та владної сторони у податкових правовідносинах. З одного боку, держава певним чином полегшує податкове навантаження і економить кошти платників податків, а з іншого – підвищує зацікавленість вказаних суб'єктів у добросовісному та своєчасному виконанні податкового обов'язку і тим самим забезпечує наповнення дохідних частин відповідних бюджетів.

У цьому контексті Т. Ф. Юткіна наголошує на необхідності врахування інтересів декількох суб'єктів державою при застосуванні стимулів у сфері оподаткування. Йдеться саме про інтереси (1) держави – податкові стимули не мають знижувати дохідність бюджету, а навпаки – мають сприяти активній інвестиційній діяльності; (2) юридичних осіб – такі стимули повинні лише позитивно впливати на темпи економічного зростання; (3) населення – податкові стимули не повинні слугувати причиною соціальних конфліктів, через їх нерівномірне розподілення [19, с. 265]. Узгодженість інтересів платників податків (як фізичних, так і юридичних осіб) та держави виступає важливим чинником для гармонічного розвитку податкових відносин.

Н. М. Лайченкова, розглядаючи податкові пільги як невід'ємний елемент правового механізму податку, виділяє такі їх характеристики: 1) мають нормативний характер; 2) направлені на певне коло суб'єктів; 3) є правом платника податків на знижену ставку, перенесення строків сплати податків і зборів, право на різні вирахування, а також можливість повного звільнення від податків. Платник вправі використати податкову пільгу з моменту виникнення підстав для її застосування, законодавець не зобов'язує платників користуватися податковими пільгами [6, с. 78–79]. Аналогічні риси виокремлює й О. В. Пономарьов [14, с. 79].

Загалом ми погоджуємося із запропонованим підходом вченої щодо виокремлення ознак податкових пільг. Дійсно, податкові пільги: є елементом правового механізму податку (ст. 7 Податкового кодексу України) та регламентовані чинним податковим законодавством України. Крім цього, питання стосовно застосування податкових пільг, які передбачені законодавцем для певної категорії, платник вирішує на власний розсуд – самостійно обирає реалізовувати таке право чи ні.

Однак позначимо декілька моментів, які, на нашу думку, є дискусійними. Н. М. Лайченкова вказує, що податкові пільги – право платника податків на перенесення строків сплати податків і зборів [6, с. 79].

Навряд чи наведене твердження є конструктивним, оскільки перенесення строків сплати податків і зборів, хоча і є правом платника, не належить до податкових пільг. Відповідно до ст. 100 Податкового кодексу України передбачено два види перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань чи податкового боргу – розстрочення та /або відстрочення податкових платежів [13].

Порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків затверджено наказом Міністерства доходів і зборів України від 10 жовт. 2013 р. № 574 [15]. Детально не зупиняючись на розгляді процедури застосування розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань чи податкового боргу платників податків, відзначимо деякі принципи положення. По-перше, при застосуванні зазначених видів перенесення строків сплати податкових платежів обов'язковою умовою є сплата процентів за кожний календарний день користування платником розстроченням (відстроченням) грошових зобов'язань (податкового боргу). Якщо до складу розстроченої (відстроченої) суми входить пеня, нарахована за несвоєчасну сплату грошового зобов'язання, то для розрахунку процентів береться сума за вирахуванням суми такої пені [15, п. 1.6]. Тобто, використовуючи розстрочення/відстрочення податків та зборів, на платника покладається додатковий обов'язок щодо сплати процентів за користування таким перенесенням строків. Метою ж застосування податкових пільг є зменшення податкового навантаження на певні категорії платників податків, стимулювання їх до відкритої діяльності і добровільного виконання обов'язків зі сплати податків і зборів, та як наслідок – насичення бюджетів різних рівнів грошовими коштами.

По-друге, законодавчо встановлюється вичерпний перелік різновидів податкових пільг. Згідно з п. 30.9 ст. 30 Податкового кодексу України [13] встановлено, що податкова пільга надається шляхом: а) податкового вирахування (знижки), 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. Таким чином, навіть за формальним критерієм розстрочення / відстрочення податкових платежів не належить до податкових пільг.

Висновки. Узагальнюючи, зазначимо, що податкові пільги є видом податково-правових стимулів. Вони характеризуються такими ознаками: 1) встановлені чинним податковим законодавством підстави для застосування та види податкових пільг; 2) метою застосування є зниження податкового навантаження на платників податків; 3) стосуються лише однієї

складової податкового обов'язку – сплати податків чи зборів (пільг з податкового обліку чи подання податкової звітності законодавством не передбачається); 4) виступають одним із проявів забезпечення балансу інтересів зобов'язаної та владної сторони у податкових правовідносинах; 5) елемент правового

механізму податку; 6) виконують заохочувальну (мотиваційну) та підтримуючу функції; 7) є правом відповідного платника податків, для реалізації якого потребується виконання певних дій, визначених законодавством (підтвердження наявності умов, за яких надається відповідна податкова пільга).

ЛІТЕРАТУРА

1. Брызгалін А. В. Налоги и налоговое право: учеб. пособие. / Под ред. А. В. Брызгалина. Москва: Аналитика-Пресс, 1997. 600 с.
2. Вінцова Д. С. Принцип рівності як невід'ємна складова принципів податкового регулювання. *Фінансове право*. 2014. № 1 (27). С. 4–7.
3. Демин А. Общие принципы налогообложения (Анализ судебно-арбитражной практики). *Хозяйство и право*. 1998. № 2. С. 95–101.
4. Жданов А. А. Финансовое право Российской Федерации : учеб. пособие. 2-е изд.- Москва: ТЕИС, 1995. 170 с.
5. Кобильнік Д. А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2002. 176 с.
6. Лайченкова Н. Н. Стимулы в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук: Саратов, 2007. 190 с.
7. Масюченко Є. А. Податкові пільги як інструмент податкового регулювання. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/92705/02-Masiuchenko.pdf?sequence=1>.
8. Матузов Н. И., Малько А. В. Правовое стимулирование в условиях рыночных отношений. Государство и право. 1995. №. 4. С. 11–19.
9. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166-З. URL: <http://www.nalog.gov.by/ru/article43/>.
10. Налоговый кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года № 120-VI. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36148637#pos=7916;62.
11. Налоговый кодекс Республики Молдова от 24 апреля 1997 г. № 1163-XIII. URL: <http://lex.md/fisc/codfiscaltxt-tru.htm#%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%8C%D1%8F%2033>.
12. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/4cada6c7ce0d8a4a287f0eeb6d5c1ed5f4d08045/.
13. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran2246#n2246>.
14. Пономарев А. В. Правовые стимулы в налоговом праве Российской Федерации (финансово-правовой аспект): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2012. 165 с.
15. Про затвердження Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків: наказ Міністерства доходів і зборів України від 10 жовт. 2013 р. № 574. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1853-13>.
16. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: наказ Міністерства фінансів України від 28 січ. 2016 № 21. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16#n31>.
17. Титова М. В. Налоговые льготы: дис. ... канд. юрид. наук. 12.00.14. Санкт-Петербург, 2004. 214 с.
18. Финансовое право: учебник / Отв.ред. Н.И. Химичева. 2-е изд., перераб. и доп. Москва: Юрист, 2004. 749 с.
19. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: учебник. Москва: ИНФРА-М. 2013. 576 с.

REFERENCES

1. Bryzgalin, A.V. (1997). *Nalogi i nalogovoye parvo*. Moscow: Analitika-Press [in Russian].
2. Vintsova, D.S. (2014). *Pryntsyp rivnosti yak nevidiemna skladova pryntsypiv podatkovoho rehuliuвання. Finansove parvo – Finance law, 1 (27), 4–7* [in Ukrainian].
3. Demin, A. (1998). *Obshchiye printsipy nalogooblozheniya (Analiz sudebno-arbitrazhnoy praktiki). Khozyaystvo i pravo – The economy and the right, 2, 95–101* [in Russian].
4. Zhdanov, A.A. (1995). *Finansovoye pravo Rossiyskoy Federatsii (2nd Edn.)*. Moscow: TEIS [in Russian].
5. Kobyl'nik, D.A. (2002). *Pravove rehuliuвання pil'gh pry opodatkuванні. Candidate's thesis*. Kharkiv [in Ukrainian].
6. Laychenkova, N.N. (2007). *Stimuly v nalogovom prave. Candidate's thesis*. Saratov [in Russian].

7. Masiuchenko, Ye.A. Podatkovi pilhy yak instrument podatkovoho rehuliuвання. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/92705/02-Masiuchenko.pdf?sequence=1> [in Ukrainian].
8. Matuzov, N.I., Malko, A.V. (1995). Pravovoye stimulirovaniye v usloviyakh rynochnykh otnosheniy. *Gosudarstvo i pravo – State and Law*, 4, 11–19 [in Russian].
9. Nalogovyy kodeks Respubliki Belarus ot 19 dekabrya 2002 g. No 166-Z. URL: <http://www.nalog.gov.by/ru/article43/> [in Russian].
10. Nalogovyy kodeks Respubliki Kazakhstan ot 25 dekabrya 2017 goda No 120-VI. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36148637#pos=7916;62 [in Russian].
11. Nalogovyy kodeks Respubliki Moldova ot 24 aprelya 1997 g. No 1163-XIII. URL: <http://lex.md/fisc/codfiscaltxttru.htm#%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%8C%D1%8F%2033> [in Russian].
12. Nalogovyy kodeks Rossiyskoy Federatsii ot 31 iyulya 1998 g. No 145-FZ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/4cada6c7ce0d8a4a287f0eeb6d5c1ed5f4d08045/ [in Russian].
13. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 2 hrud. 2010 r. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran2246#n2246> [in Ukrainian].
14. Ponomarev, A.V. (2012). Pravovyye stimuly v nalogovom prave Rossiyskoy Federatsii (finansovo-pravovoy aspekt). *Candidate's thesis*. Moscow [in Russian].
15. Pro zatverdzhennia Poriadku rozstrochennia (vidstrochennia) hroshovykh zoboviazan (podatkovoho borhu) platnykiv podatkov: nakaz Ministerstva dokhodiv i zboriv Ukrainy vid 10 zhovt. 2013 r. No 574. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1853-13> [in Ukrainian].
16. Pro zatverdzhennia form ta Poriadku zapovnennia i podannia podatkovoi zvitnosti z podatku na dodanu vartist: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 28 sich. 2016 # 21. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16#n31> [in Ukrainian].
17. Titova, M.V. (2004). Nalogovyye lgoty. *Candidate's thesis*. St. Petersburg [in Russian].
18. Khimicheva, N.I. Eds. (2004). Finansovoye parvo. (2nd Edn.). Moscow: Yurist [in Russian].
19. Yutkina, T.F. (2013). Nalogi i nalogoblozheniye. Moscow: INFRA-M [in Russian].

ШАПТАЛА Е. Ю.

соискатель кафедры финансового права Национального университета государственной фискальной службы Украины

НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ КАК ВИД НАЛОГОВО-ПРАВОВЫХ СТИМУЛОВ

Статья посвящена исследованию налоговых льгот и выделению их существенных признаков. На основании анализа налогового законодательства некоторых постсоветских стран (Беларусь, Казахстан, Молдова, Российская Федерация) констатируется отсутствие единого подхода к определению категории «налоговые льготы» и установлению их видов. Аргументирована нецелесообразность характеристики налоговых льгот как преимуществ, предоставляемых отдельным категориям плательщиков по сравнению с другими, такой подход приведет к нарушению принципа равенства налогоплательщиков перед законом, недопустимости любых проявлений налоговой дискриминации.

Ключевые слова: правовые стимулы; налоговые льготы; принципы налогового законодательства; равенство налогоплательщиков; рассрочка (отсрочка) налогового долга.

SHAPTALA E. Yu.

PhD Candidate of the department of financial law of National University of State Fiscal Service of Ukraine

TAX BENEFITS AS A KIND OF TAX-LEGAL STIMULUS

Problem setting. An effective tax system is one of the characteristics of a developed state. One of the problems associated with ensuring the efficiency of the tax system in Ukraine is the low level of voluntary execution of tax obligations in full and in accordance with the statutory terms. In order to ensure that proceeds from the payment of taxes and fees go to the corresponding budgets, the state must apply different ways of influence on taxpayers as obliged to subjects of tax relations. Typically, the legislator provides two types of such ways – positive and negative. Negative should

include tax control and responsibility for violating tax legislation, positive - legal incentives. One of the types of incentives in tax law are tax benefits. This kind of legal incentives, according to N.I. Matusov and A.V. Malka contributes to the improvement of the economy and the stimulation of production, since it activates and producers' and consumers' interests [8, p. 16]. In financial and legal science has already been done various researches dedicated the legal nature of tax breaks, the distinction of their types and peculiarities of use. In particular, the analysis of legal regulation of tax benefits is devoted to the works of such scholars as: D. A. Kobylnik, M. P. Kucheriavenko, N. N. Lajchenkova, A. V. Ponomariov, N. I. Khimichev and others. However, due to the rapid development of tax relations and the excessive dynamism of tax legislation, the issue of studying tax benefits for taxpayers is becoming increasingly relevant. Thus, the **purpose of the article is** to characterize tax benefits as a form of legal incentives.

Article's main body. According to the Tax Code of Ukraine, the tax benefit is defined as the exemption for the taxpayer from the obligation to charge and pay tax and collect, pay tax and fees in smaller amount due to the grounds established by law. In addition to the definition of tax benefits, the legislator establishes an exhaustive list of grounds for their provision. In particular, these are: 1) characteristics that define a particular group of taxpayers; 2) the type of activity of taxpayers; 3) the object of taxation; 4) the nature and social significance of the costs incurred by them. So, it can be stated that the granting of tax benefits is associated with a certain homogeneity when the preferential tax treatment implies the existence of a uniform circle of payers or other above-mentioned grounds. It is significant that a completely different approach to the definition of tax benefits is enshrined in the tax legislation of some post-Soviet countries. The impracticality of identifying tax benefits as advantages of one taxpayer over the other is argued, since such an approach would lead to a violation of the principle of equality of taxpayers under the law, and the prevention of tax discrimination. It is proved that installment / postponement of tax payers' tax are not tax deductible.

Conclusions. Tax benefits are a kind of tax incentive. They are characterized by the following features: 1) the grounds for the application and types of tax benefits established by the current tax legislation; 2) the purpose of the application is to reduce the tax burden on taxpayers; 3) concern only one component of the tax liability – the payment of taxes or fees (tax accounting privileges or submission of tax reporting is not provided by law); 4) act as one of the manifestations of ensuring the balance of interests of the obliged and power side in tax legal relations; 5) element of the legal mechanism of the tax; 6) carry out encouraging (motivational) and supporting functions; 7) is the right of the respective taxpayer which implementation requires certain actions defined by law are (confirmation of the existence of the conditions under which the corresponding tax benefit is granted).

Keywords: legal incentives; tax benefits; principles of tax legislation; equality of taxpayers; postponement (installment) of a tax debt.