

DOI 10.18524/2304-1587.2018.2(33).146966
УДК 346.52:346.2

Я. В. Петруненко

кандидат юридичних наук, доцент
Національний університет «Одеська юридична академія»,
кафедра господарського права і процесу
вул. Фонтанська дорога, 23, Одеса, 65009, Україна

ПОДАТКОВА ПІЛЬГА В СИСТЕМІ ГОСПОДАРСЬКО-ПРАВОВИХ ЗАСОБІВ: УМОВИ ТА ПІДСТАВИ НАДАННЯ

Стаття присвячена визначенню умов та підстав надання податкової пільги суб'єктам господарювання. Проведено порівняльний аналіз умов та підстав надання податкової пільги суб'єктам господарювання за законодавством України та правом Європейського Союзу; сформульовано визначення поняття податкової пільги як господарсько-правового засобу; розроблено пропозиції щодо розвитку інституту податкової пільги в Україні на підставі європейського досвіду.

Ключові слова: податкова пільга, суб'єкти господарювання, господарсько-правовий засіб, умови, підстави надання.

Постановка проблеми. У механізмі державного регулювання господарської діяльності та забезпечення ефективного використання державних коштів податкові пільги мають стимулююче значення для розвитку окремих сфер та галузей господарювання. При цьому, слід погодитись з О. І. Оксенюк, яка зауважує, що в умовах ринкової економіки пільгове оподаткування має створювати сприятливе середовище для розвитку підприємництва та забезпечувати формування передумов, необхідних для структурної перебудови національної економіки [1, с. 161].

Надання суб'єктам господарювання податкових пільг здійснюється за наявності підстав та умов, визначених законодавством. При цьому, входування України в європейський простір потребує приведення умов допустимості надання податкової пільги суб'єктам господарювання у відповідність до європейських норм, відтак дослідження даної проблематики представляється важливим і своєчасним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремі питання надання податкових пільг суб'єктам господарювання досліджували такі науковці як М. В. Вишемирський, О. П. Віхров, В. В. Добровольська, В. С. Загорський, Д. В. Задихайло, Л. І. Купчення, Д. В. Лічак, В. М. Мельник, О. І. Оксенюк, О. П. Поддерковний, В. В. Поєдинок, Г. В. Смолин, В. А. Устименко, В. В. Чайковська, Д. О. Черніков, О. С. Шутова, В. С. Щербина, О. Х. Юлдашев та ін. Більшість з наявних наукових робіт присвячені висвітленню фінансово-правового або ж адміністративно-правового аспектів даної проблематики. Однак, актуальних комплексних наукових досліджень, присвячених визначенню підстав та умов надання податкової пільги суб'єктам господарювання в господарсько-правовому аспекті та на підставі аналізу європейських норм не достатньо, що вказує на важливість вивчення

даної проблематики і обумовлює актуальність представленої наукової статті.

Метою статті є визначення умов та підстав надання податкової пільги суб'єктам господарювання з урахуванням європейських стандартів. Для досягнення поставленої мети представляється необхідним виконати наступні **завдання**: провести порівняльний аналіз умов та підстав надання податкової пільги суб'єктам господарювання за законодавством України та правом Європейського Союзу; сформулювати визначення поняття податкової пільги як господарсько-правового засобу; розробити пропозиції щодо розвитку інституту податкової пільги в Україні на підставі європейського досвіду.

Виклад основного матеріалу. Порівняно з іншими формами державної підтримки суб'єктів господарювання, застосування податкових пільг має низку переваг, оскільки не потребує безпосереднього виділення бюджетних коштів, а передбачає уступку державою частини своїх доходів. Натомість, створюються умови для отримання позитивного соціального та економічного ефекту внаслідок структурованого розвитку господарюючих суб'єктів.

Правові та організаційні засади впливу зваженої податкової політики держави на стан національної економіки визначені в ст. 17 Господарського кодексу України. У ч. 2 цієї статті зазначається, що з метою вирішення найважливіших економічних і соціальних завдань держави закони, якими регулюється оподаткування суб'єктів господарювання, повинні передбачати: оптимальне поєднання фіскальної та стимулюючої функцій оподаткування; стабільність (незмінність) протягом кількох років загальних правил оподаткування; усунення подвійного оподаткування; узгодженість з податковими системами інших країн [2].

Таким чином, держава гарантує суб'єктам господарювання певну стабільність та передбачуваність податкового навантаження на економічний результат їхньої діяльності. При цьому, з метою стимулювання розвитку певних галузей господарювання, держава застосовує особливі податкові пільгові режими (механізми).

У науковій літературі податковий механізм стимулювання підприємств визначається як сукупність форм і методів регулювання різних сторін організації податкових відносин, дія і структура якого зумовлені особливостями управлінської діяльності держави у фінансовій сфері [3, с. 81].

На цій підставі цілком обґрунтованим видається висновок науковців, які вважають, що надання податкових пільг суб'єктам господарювання необхідно розглядати як одну із форм державної підтримки (допомоги). Зокрема, як зазначає з цього приводу П. Вернер, податкові пільги надають суб'єкту господарювання ряд конкурентних переваг, а тому відносяться до однієї з форм державної допомоги. При цьому, хоча органи державної влади, надаючи певним підприємствам звільнення від оподаткування, не витрачають державні ресурси, однак такі пільги ставлять суб'єкта господарювання, до якого вони застосовуються, у більш сприятливе в порівнянні з іншими платниками податків фінансове становище [4, с. 482, 484].

Провівши аналіз різних форм та обсягів державної підтримки господарської діяльності в Україні, група науковців, що займалася питаннями гармонізації системи державних закупівель в Україні зі стандартами ЄС, дійшла висновку, що найбільш поширеною формою підтримки промисло-

вого і регіонального розвитку є встановлення податкових пільг. Аналогічний підхід застосовувався до більшості заходів горизонтальної підтримки, що, на думку вчених, можна пояснити тим, що в умовах постійного дефіциту бюджету надання податкових пільг сприймається як більш-менш нейтральний варіант, оскільки це безпосередньо не впливає на державний та регіональні бюджети на момент ухвалення відповідного рішення [5, с. 161].

Погоджуючись з наведеною думкою, необхідно також підкреслити, що на відміну від інших форм державної підтримки суб'єктів господарювання, що надаються переважно на основі конкурсу, умови якого визначаються у державних цільових програмах, податкові пільги є більш-менш стабільним засобом, умови, порядок та підстави застосування якого врегульовані на законодавчому рівні. Стабільність виступає одним із ключових принципів податкового законодавства та передбачає, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року [6].

Наразі основним законодавчим актом, який регулює податкові право-відносини, визначає види та ставки податків для фізичних осіб та суб'єктів господарювання, є Податковий кодекс України. Поняття податкової пільги сформульоване у його ст. 30. Зокрема, податкова пільга розуміється 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 визначених підстав. Такими підставами є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат [6].

Отже, як видно, законодавець виділяє три групи підстав для застосування податкової пільги до суб'єкта господарювання: 1) здійснення суб'єктом господарювання певного виду діяльності, на який поширюється податкова пільга; 2) наявність особливого об'єкта оподаткування; 3) особливий характер або суспільне значення здійснюваних суб'єктом господарювання витрат.

У зв'язку з цим варто погодитись з думкою М. В. Вишемирського, який вважає, що надання податкових пільг пов'язано з певною однорідністю, коли виокремлюється певна група із загального масиву платників податку, яка характеризується специфічною однорідністю та з якою законодавець пов'язує надання пільгового режиму. До інших платників чи об'єктів оподаткування застосовуються загальні підходи при оподаткуванні. На цій підставі науковець робить висновок, 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. 153].

Між тим, деякі науковці вбачають наявність логічного протиріччя між економічною та юридичною сутністю податку та податковим звільненням, оскільки податок має загальнообов'язковий характер, а податкове звільнення – похідний характер. Зокрема, до такого висновку дійшла О. С. Шутова, яка зазначає, що застосування механізму податкового звільнення від податкового обов'язку має стимулюючий вплив держави на розвиток окре-

мої галузі господарства або промисловості. Важливим при цьому, на думку вченої, є встановлення механізму визначення кола суб'єктів, які зможуть користуватися податковим звільненням, оскільки податкове звільнення в історичному контексті надає можливість визначити його як певне «привілейоване» положення окремої категорії суб'єктів при оподаткуванні. Тому відсутність прозорості, як вважає вчена, може призводити не до стимулюючого розвитку економічних процесів, а до зворотного ефекту – корупційних проявів та конфліктів між платниками податків [8, с. 5].

Необхідно погодитись з думкою науковця та зазначити, що в країнах-членах ЄС питання про визначення критеріїв доцільності та допустимості встановлення податкових пільг як однієї з форм державної допомоги можуть вирішуватися Єврокомісією. Зокрема, основним критерієм у більшості випадків виступає те, чи є податкова пільга вибірковою, тобто чи звільняються від оподаткування лише деякі або всі підприємства, що здійснюють діяльність у якійсь сфері, у певному регіоні або мають визначену організаційно-правову форму (малі, середні підприємства). Перший випадок є типовим прикладом недопустимості державної податкової підтримки [9, с. 368].

У практиці діяльності Єврокомісії та ЄСПЛ є багато прикладів визнання державної допомоги недопустимою (незаконною), зокрема, наданої у формі податкової пільги в державах ЄС. Значна кількість рішень Єврокомісії про визнання податкової пільги недопустимою прийнята відносно таких держав, як Ірландія, Італія, Люксембург, Нідерланди та ін. [10, с. 375].

За приклад можна навести рішення Єврокомісії відносно встановлення зниженої податкової ставки від доходу, отриманого деякими авіакомпаніями Ірландії на короткі рейси. Єврокомісія дійшла до висновку, що така податкова пільга виявилась несумісною з внутрішньою фіскальною політикою держави і тому вважається дискримінаційною по відношенню до інших суб'єктів господарювання. На цій підставі Єврокомісія зобов'язала Ірландію стягнути відшкодування розміру наданої допомоги від відповідних авіаперевізників як бенефіціарів [11, с. 341].

Правова позиція ЄСПЛ щодо правомірності податкових пільг була висловлена у рішенні по справі «Італія проти Європейської комісії». Суд зауважив, що не всі податкові пільги належать до форми державної допомоги, але тільки ті пільги, що надаються визначеному колу підприємств або виробництв. При цьому, недопустимість податкової пільги може слідувати із законодавчих, регулятивних чи адміністративних положень або практики надання дискреційних повноважень у цій сфері податковим органам. Тому, якщо законодавством певної держави встановлено лише формально, що податкові переваги застосовуються до всіх підприємств, що відповідають певним загальним критеріями, але на практиці надаються суб'єктам господарювання, вибір яких здійснюється податковими органами, то такі податкові пільги є незаконними. Водночас, як зазначив ЄСПЛ, специфіка податкових пільг в кожній державі може бути виправдана природою або загальною схемою національної системи оподаткування [12, с. 91].

Отже, допустимість податкової пільги ґрунтується на дотриманні тих самих вимог, що передбачені для інших форм державної допомоги, основною з яких є недопустимість дискримінації суб'єктів господарювання або порушення антимонопольного законодавства.

Висновки. Підсумовуючи викладене, представляється можливим сформулювати наступні узагальнюючі висновки.

Податкові пільги, як господарсько-правовий засіб забезпечення ефективного використання державних коштів, можна визначити як форму державної підтримки, яка надається переважно суб'єктам малого та середнього підприємництва, сільськогосподарським товаровиробникам, іншим суб'єктам господарювання, які є платниками ПДВ, шляхом встановлення зменшеної або нульової ставки ПДВ, спеціального режиму оподаткування доходу суб'єктів господарювання або постійного чи тимчасового звільнення від оподаткування.

Пільгове оподаткування виступає доволі потужним засобом стимулювання господарської діяльності. Однак, зважаючи на той факт, що відсутність обґрунтованої фіскальної політики може призвести до недоотримання доходів державного бюджету, законодавче запровадження податкових пільг має здійснюватися на основі дотримання принципу економічної доцільності та ефективності.

Відтак, в країнах-членах ЄС до питання встановлення податкових пільг, особливо тих, що стосуються податку на прибуток підприємств, підходять дуже зважено, встановлюючи чіткі критерії, відповідність яким надає суб'єкту господарювання право на отримання податкової пільги. Тому тенденцією останніх років є те, що Єврокомісія не тільки робить зусилля, спрямовані на глобалізацію контролю над державною допомогою, але також прагне розширити сферу застосування внутрішніх контрольних повноважень за дотриманням правил надання державної допомоги в державах-країнах ЄС [13, с. 233].

За прикладом деяких країн Європи, де запроваджене нейтральне корпоративне оподаткування за низькою ставкою, що сприяє збільшенню обсягів інвестицій в умовах налагодженого функціонування соціально-економічних систем, деякі науковці пропонують запровадити в Україні уніфікований підхід до визначення системи податкових пільг, що включатиме визначення чітких критеріїв, відповідність яким дає право на отримання податкової пільги [14, с. 9]. Крім виду господарської діяльності, до таких критеріїв може відноситись приналежність суб'єкта господарювання до малого або середнього підприємництва.

Список літератури

1. Оксенюк О. І. Аналіз системи пільг з ПДВ та втрат бюджету. Вісник ЖДТУ. 2014. № 1 (67). С. 157-162.
2. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. / Верховна Рада України. Офіційний вісник України. 2003. № 11. Ст. 462. База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення: 19.10.2018).
3. Оподаткування суб'єктів господарювання: навчальний посібник / [В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко, О. Г. Волкова]; за заг. ред. В. П. Хомутенко. Одеса: «ВМВ», 2014. 418 с.
4. Werner P. Fiscal State Aid: On Tax Exemption and Reimbursement of Taxes. Cambridge Y. B. Eur. Legal Stud. 2017. P. 481-506.
5. Звіт про результати дослідження державної підтримки суб'єктів господарювання в Україні / Х. Хьольдлер, Е. Лібанова, Т. Єфименко, Я. Котляревський, С. Таран, Д. Черніков, В. Дерев'янкін, Ю. Стюар. К., 2015. 211 с.
6. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. / Верховна Рада України. Офіційний вісник України. 2010. № 92. Том 1. Ст. 3248. База даних «Законодав-

- ство України». URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 19.10.2018).
7. Вишемирський М. В. До питання щодо правової природи податкової пільги. Правове життя сучасної України: матеріали Міжнар. наук. конф. проф.-викл. та аспірант. складу (м. Одеса, 16-17 травня 2013 р.). НУ «ОЮА», Півд. регіон. центр НАПрН України. Одеса: Фенікс, 2013. Т. 2. С. 151-153.
 8. Шутова О. С. Правова природа територіальних податкових звільнень: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Х., 2014. 19 с.
 9. Nicolaides P. Fiscal State Aid in the EU: The Limits of Tax Autonomy. World Competition. 2004. Vol. 27. P. 365-396.
 10. Rossi-Maccanico P. A New Framework for State Aid Review of Tax Rulings. 2015. Eur. St. Aid L.Q. P. 371-381.
 11. Blazek S., Hout R. The Court's Judgments in the Ryanair and Aer Lingus Cases - Adding Another Layer of Complexity in Fiscal State Aid. 2015. Eur. St. Aid L.Q. P. 340-344.
 12. Rossi-Maccanico P. Specificity Criterion in Fiscal Aid Review: Proposals for State Aid Control of Direct Business Tax Measures. The 16 EC Tax Rev. 2007. P. 90-103.
 13. Raymond H. C. Should Fiscal State Aid Go Global. 2007. 16 EC Tax Rev. P. 231-235.
 14. Загорський В. С., Мельник В. М., Кошук Т. В. Новітні податкові реформи у країнах Європейського Союзу та орієнтири для податкової політики в Україні. Наукові праці НДФІ. 2010. № 3 (52). С. 3-17.

Стаття надійшла до редакції 20.10.2018

Я. В. Петруненко

Национальный университет «Одесская юридическая академия»,
кафедра хозяйственного права и процесса
ул. Фонтанская дорога, 23, Одесса, 65009, Украина

**НАЛОГОВАЯ ЛЬГОТА В СИСТЕМЕ
ХОЗЯЙСТВЕННО-ПРАВОВЫХ СРЕДСТВ:
УСЛОВИЯ И ОСНОВАНИЯ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ**

Резюме

Статья посвящена определению условий и оснований предоставления налоговой льготы субъектам хозяйствования. Проведен сравнительный анализ условий и оснований предоставления налоговой льготы субъектам хозяйствования по законодательству Украины и праву Европейского Союза; сформулировано определение понятия налоговой льготы как хозяйственно-правового средства; разработаны предложения по развитию института налоговой льготы в Украине на основании европейского опыта.

Ключевые слова: налоговая льгота, предприятия, хозяйственно-правовое средство, условия, основания предоставления.

I. V. Petrunenko

National University «Odesa Academy of Law»,
The Department of Economic Law and Procedure
Fontans'ka doroga str., 23, Odesa, 65009, Ukraine

**TAX PRIVILEGES IN THE SYSTEM OF ECONOMIC
AND LEGAL MEANS: CONDITIONS AND GROUNDS
FOR GRANTING**

Summary

The article is devoted to the definition of the conditions and grounds for granting tax privileges to economic entities. A comparative analysis of the conditions and grounds for the granting of tax privileges to economic entities under the legislation of Ukraine and the law of the European Union; the definition of the concept of tax privilege as economic-legal means is formulated; proposals for the development of the tax privilege institute in Ukraine based on European experience have been developed.

Key words: tax privilege, economic entities, economic and legal means, conditions, grounds of granting.