

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/2521-6473.2023-3.9>

**А. В. Савінова**, адвокат,  
аспірант кафедри податкового права  
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого,

## СПІВВІДНОШЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ ІЗ ІНШИМИ КАТЕГОРІЯМИ

У науковій статті досліджується співвідношення поняття «податкові пільги» із іншими родовими (державна підтримка, державна допомога) та видовими (податкові стимули, податкові преференції) категоріями.

У ході аналізу чинного законодавства виявлено, що у жодному нормативному акті не міститься єдиного загального визначення терміна «державна підтримка», яке б вичерпно окреслювало його значення. Через це автором здійснено посилання на закон, який наводить найповнішу характеристику вказаного феномену.

Автором акцентовано увагу на тому, що значення поняття «державна допомога» розкривається в його взаємозв'язку з конкретними отримувачами такої допомоги – суб'єктами господарювання. Водночас відмічено, що державну допомогу у відповідних формах можуть одержувати й інші суб'єкти, зокрема, й фізичні особи, у випадках, передбачених законодавством.

У цій статті встановлено, що державна підтримка є ширшим за змістом поняттям, аніж державна допомога. Державна допомога може надаватися й шляхом закріплення у законодавстві податкових пільг. Отже, податкові пільги є вузким поняттям за указаним вище, бо являють собою одну з форм державної допомоги.

Поняття «податкові стимули» та «податкові преференції» поширені в науковій сфері, але не визначені в жодному нормативному акті, на відміну від поняття «податкові пільги», яке є юридично визначеним. Описана ситуація призводить до відсутності погодженого наукового підходу до формування рамок досліджуваних понять й викликає активну наукову дискусію щодо цього.

У контексті порівняння «податкових стимулів» і «податкових пільг» автор визначає, що пільги, які є так званіми позитивними податковими стимулами, поряд із іншими мотиваційними засобами правового регулювання сфери оподаткування, створюють для платників покращені умови виконання ними податкового обов'язку.

Під час вивчення наукових напрацювань учених установлено, що податкові преференції можуть бути пільговими, безпільговими і комбінованими. Інакшими словами, податкові пільги є одними із засобів реалізації податкових преференцій, проте не єдиними.

Ключові слова: податкові відносини, податковий обов'язок, податкові пільги, державна підтримка, державна допомога, податкові стимули, податкові преференції.

### **A. V. Savinova. Correlation of tax benefits with other categories**

*This article studies the correlations of the concepts of «tax benefits» with other generic (government support, state aid) and specific (tax incentive, tax preferences) categories.*

*The analysis of current regulations reveals that none of the legislative acts contains a single general definition for the term «government support», which exhaustively outlines its meaning. For this reason, the author refers to the law, which provides the most complete characterization of this phenomenon.*

*The author emphasizes that the «state aid» term meaning is revealed in its relation to direct recipients of such aid – business entities. At the same time, it is noted that other entities, including individuals, may also receive government support in the appropriate forms in cases provided for by law.*

*This article establishes that the government support is a broader concept than the state aid. State aid may be granted by means of enshrining tax privileges in the legislation. Hence, «tax benefits» is a narrower concept than the above-mentioned, as tax benefits are one form of state aid.*

*Concepts of «tax incentives» and «tax preferences» are common in scientific sphere but not stipulated in any legislative act, in contrast to the concept «tax benefits» that is legally defined. The described situation leads to the absence of a coherent scientific approach to the formation of the framework of the studied concepts and provokes an active scientific discussion on the issue.*

*In the context of comparing «tax incentives» and «tax benefits», the author determines that benefits, which are so-called positive tax incentives, along with other means of motivation in the legal regulation of the taxation area, create better conditions for taxpayers in fulfilling their tax obligations.*

*In the course of studying the scientific developments, it was found that tax preferences might be privileged, non-privileged, and combined. In other words, tax privileges are one of the means of implementing tax preferences, but not the only one.*

Key words: tax relations, tax obligation, tax benefits, government support, state aid, tax incentive, tax preferences.

**Постановка проблеми.** У багатьох наукових роботах прослідковується згадка таких правових понять, як державна підтримка, державна допомога, податкові стимули, податкові преференції у їх поєднанні з податковими пільгами. Непоодинокими є випадки, коли вказані засоби регулювання поведінки суб'єктів

ототожують із податковими пільгами, використовують їх як синоніми. Наведена розгалуженість застосовуваної термінології зумовлює необхідність установлення меж того чи іншого поняття. Здійснення співвідношення податкових пільг із названими категоріями допоможе привнести наукову визначеність в аспекті доцільного, належного і коректного використання певного поняття.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичною основою цієї роботи є положення національних чинних нормативно-правових актів, а також низка наукових доробків представників юридичної й економічної сфер, серед яких: Г. В. Василевська, Ю. В. Городніченко, Я. В. Греца, О. О. Дмитрик, Р. А. Калюжний, Д. А. Кобильник, А. С. Колісник, С. В. Косторной, А. І. Крисоватий, М. П. Кучерявенко, О. Я. Лапка, Т. О. Пікуля, Т. А. Піхняк, Д. М. Рева, К. О. Токарева, Є. Ю. Шаптала та інші. Наявність численних праць, пов'язаних із тематикою поточної статті, підтверджує існування широкого наукового інтересу відносно порушеної проблеми. Водночас варто доповнити напрацювання авторів предметним дослідженням, у межах якого здійснити системне співвідношення податкових пільг з іншими правовими поняттями.

**Метою статті** є здійснення співвідношення поняття «податкові пільги» з іншими правовими категоріями, такими як: державна підтримка, державна допомога, податкові стимули, податкові преференції.

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

У чинному національному законодавстві відсутнє єдине визначення, яке б вичерпно окреслювало значення терміна «державна підтримка». Водночас є нормативно-правові акти, що закріплюють зміст розгляданого поняття з його прив'язкою до певної сфери діяльності. Найбільш повно розкриває вказану категорію Закон України «Про державну підтримку медіа, гарантії професійної діяльності та соціальний захист журналіста», де зазначено, що: «державна підтримка суб'єктів у сфері медіа – сукупність правових, економічних, соціальних, організаційних та інших заходів державного сприяння зміцненню і розвитку інформаційної галузі, її інфраструктури» [1].

Наведене дає підстави зробити висновок, що державною підтримкою у загальному значенні є сукупність правових, економічних, соціальних, організаційних та інших заходів, які впроваджуються з відповідною метою, спрямованою на створення покращених умов реалізації прав або виконання обов'язків особами, щодо яких такі заходи передбачаються, та/або досягнення результатів суспільного, державного чи місцевого значення. Така підтримка може застосовуватись не тільки щодо суб'єктів господарювання, а й для інших суб'єктів, зокрема, й фізичних осіб, у випадках, передбачених законодавством. До прикладу, соціальним заходом, який спрямований на підтримку осіб з інвалідністю та інших маломобільних груп населення (далі – МГН), є введення обов'язку для суб'єктів під час планування і забудови ними територій здійснювати створення безперешкодного життєвого середовища для МГН [2]. Практичним, більш конкретним, проявом цього заходу державної підтримки слугує обов'язок для суб'єктів господарювання, які бажають провадити або провадять діяльність з роздрібною торгівлю лікарськими засобами, оснащити аптечні заклади засобами, які забезпечать безперешкодний доступ МГН до приміщень (встановити пандус тощо) [3].

Частина 3 ст. 16 Господарського кодексу України (далі – ГК України) встановлює, що «підстави та порядок застосування засобів державної підтримки суб'єктів господарювання визначаються законом» [4]. Стаття 48 цього ж Кодексу має назву «Державна підтримка підприємництва» і в ч. 1 визначає, що з метою створення сприятливих організаційних та економічних умов для розвитку підприємництва органи влади на умовах і в порядку, передбачених законом, надають підприємцям інші види допомоги, крім тих, що зазначені в ч. 1 цієї статті [4].

Пункт 1 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» державну допомогу суб'єктам господарювання розкриває як «підтримку у будь-якій формі суб'єктів господарювання за рахунок ресурсів держави чи місцевих ресурсів, що спотворює або загрожує спотворенням економічної конкуренції, створюючи переваги для виробництва окремих видів товарів чи провадження окремих видів господарської діяльності» [5]. Із цієї дефініції вбачається, що державна допомога є формою державної підтримки. Керуючись цим, варто підтримати позицію О. О. Дмитрик і К. О. Токаревої стосовно того, що державна підтримка є більш широким поняттям за державну допомогу [6, с. 81]. Поряд із цим, слід доповнити погляд учених про те, що остання з указаних у попередньому реченні засобів являє собою лиш фінансову допомогу у виді передачі коштів з відповідних бюджетів на користь суб'єктів господарювання та втрат доходів бюджетів [6, с. 81], тим, що державна допомога включає в себе як фінансовий (економічний) складник державної підтримки, так і організаційний, що вбачається з ч. 1 ст. 48 ГК України [4].

Однією з форм державної допомоги є надання податкових пільг, що передбачено ст. 4 Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» [5]. Важливо підкреслити, що форми державної допомоги, закріплені ст. 4 зазначеного Закону, розповсюджуються тільки на суб'єктів господарювання. Однак державна допомога, тобто підтримка у будь-якій формі суб'єктів за рахунок ресурсів держави чи місцевих

ресурсів, в певних формах надається й іншим категоріям осіб, крім тих, які здійснюють господарську діяльність, на підставі окремих нормативно-правових актів (як-от ст. 4 Закону України «Про основи соціальної захищеності осіб з інвалідністю в Україні» [7], ст. 19–22, ст. 24 Закону України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи» [8] тощо). Таким чином, застосування досліджуваних вище державних засобів правового регулювання лиш до суб'єктів господарювання значно звужувало б їх змістовне наповнення й призначення.

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

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

Відповідно до Словника української мови стимулом є «те, що викликає зацікавленість у здійсненні чого-небудь; спонукальна причина до здійснення чогось» [9, с. 698]. Отже, стимул має сформувати в особи мотивацію, бажання зробити щось. Акцентуємо увагу на слові «здійснення». Воно передбачає втілення в життя активного вольового акта, тобто вчинення дії.

Якщо стимул наділяється ознакою «правовий», то це закономірно призводить до того, що він спонукає вчинити певну дію у сфері права, тобто реалізувати право або виконати обов'язок. Із цього випливає, що утримання від неправомірної поведінки, що є пасивним актом поведінки особи, не розглядається як стимул.

У фундаментальній праці «Правові стимули в механізмі правового стимулювання» колектив учених у складі Р. А. Калюжного, О. Я. Лапки та Т. О. Пікулі визначив, що «правовий стимул – це правове спонукування до законслухняної поведінки, яке створює для задоволення інтересів суб'єктів права сприятливий режим» [10, с. 24]. На підставі аналізу наукових робіт правників у вказаній монографії фахівцями були зроблені такі висновки щодо правових стимулів:

– вони можуть виступати як внутрішні чинники (мотив, потреба, інтерес) [10, с. 8–12], що спонукають особу до активної правомірної поведінки, і як зовнішні чинники (правові засоби, що створюють умови для задоволення потреб, інтересів особи) [10, с. 8–12]. Будь-який правовий засіб, який є зовнішньою по відношенню до особи детермінантою її поведінки, закономірно викликає в неї внутрішню спонуку досягти певного правового результату, отже, ці чинники є взаємопов'язаними;

– вони можуть бути позитивними (пільги, дозволи тощо) і негативними (заборони, обмеження тощо) стимулюючими факторами [10, с. 12–19]. Прибічники такого підходу вважають, що хоч позитивні стимули і є найбільш сильними мотиваційними чинниками, проте наявність відповідних негативних засобів регламентації поведінки суб'єктів, що викликають ті чи інші наслідки правового характеру (наприклад, відповідальність), також слід вважати стимулами, бо останні спрямовані на стримування від вчинення суспільно-некорисних, суспільно-шкідливих чи суспільно-небезпечних діянь. Отже, стимулами є ті засоби, що заохочують правомірну поведінку, й ті, що спонукають утриматись від неправомірної поведінки [10, с. 19].

В основі так званих негативних стимулюючих чинників знаходиться небажання осіб спровокувати настання несприятливих правових наслідків, через що вони свідомо або підсвідомо приймають рішення утриматись від вчинення дій, які можуть привести до відповідного результату. Але стимули – це фактори, які мають мотивувати суб'єктів здійснити активну дію. Правовими стимулами не може бути в цілому вся сукупність норм, що впорядковує поведінку суб'єктів, весь комплекс правових засобів, наявних у державі. Ними є тільки ті норми і тільки ті засоби, що поряд із загальним порядком регулювання відносин, установлюють заохочувальний режим правомірної поведінки осіб.

Існування великої кількості наукових поглядів на означення досліджуваної категорії, продемонстрованих у згаданій вище монографії, нашою думкою, що немає станом на зараз єдиного підходу фахівців до вирішення цієї правової проблеми. З огляду на це, доцільно правовий стимул розглядати у широкому й вузькому значеннях. Широкий підхід до розкриття такої категорії включає в її зміст усі фактори внутрішньо мотиваційної та правової (зовнішньої) дійсності, які викликають у суб'єкта бажання реалізувати правомірну поведінку через застосування позитивних і утримання від негативних правових засобів. Вузький же



підхід передбачає, що правовий стимул характеризують ті чинники, що заохочують правомірну поведінку шляхом створення покращених умов для здійснення суб'єктами їх прав та/або виконання обов'язків.

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

Дискусійним є підхід Д. М. Реви до визначення податкового стимулювання. Так, учена зазначає, що ним є «врегульоване нормами податкового права звільнення зобов'язаного суб'єкта від податкових обов'язків, зменшення їх обсягів, а також розширення його можливостей по реалізації податкових прав, що надаються за умови вчинення дій, в результатах яких заінтересована держава» [11, с. 75–76]. Вважаємо за необхідне додати коментар до вказаного автором.

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

Д. М. Рева до податкових стимулів відносить: спеціальний податковий режим, усунення подвійного оподаткування, податкові пільги, перенесення встановленого податковим законодавством строку сплати податку та збору або його частини на більш пізній строк [11, с. 75].

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

Подвійне оподаткування – це «обкладання одним і тим же або аналогічним податком одного об'єкта оподаткування окремого платника податків за один і той же проміжок часу» [12, с. 575]. Простіше кажучи, це ситуація, коли за один і той самий об'єкт оподаткування у платника виникає подвоєння обов'язку у виді нарахування, декларування та/або сплати податку. При зовнішньому (міжнародному) виді подвійного оподаткування [13, с. 219] відбувається так зване зіткнення інтересів двох держав щодо бажання отримати кожною з них сум податків від платника за один і той самий об'єкт.

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

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

Детально аналізовану зараз категорію дослідив Є. Ю. Шаптала у своїй дисертації «Стимули у податково-правовому регулюванні», який під податковими стимулами розуміє «правові засоби, встановлені податковим законодавством, за допомогою яких відбувається створення сприятливих умов для платників податків, що полягають у зміні обсягів податкового обов'язку останніх чи у спрощенні процедури його реалізації» [14, с. 55].

Одразу варто зупинитись на такому. Правник у зазначеній вище роботі виявляє незгоду з позицією Д. М. Реви про віднесення до правових стимулів перенесення встановленого податковим законодавством строку сплати податку та збору або його частини на більш пізній строк, тобто розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків. Є. Ю. Шаптала обґрунтовує свій

погляд тим, що податкові стимули, маючи на меті створення для платника сприятливих умов для виконання ним свого податкового обов'язку, не передбачають встановлення для нього додаткового обов'язку у виді сплати процентів за застосування платником досліджуваних податкових можливостей [14, с. 54–55]. Разом із цим, автор у сформованому ним визначенні податкових стимулів указує про «зміну обсягів податкового обов'язку», що вважається «створенням сприятливих умов для платника». Іншими словами, якщо конкретний податковий засіб певною мірою змінює обсяг податкового обов'язку платника, однак не створює сприятливих умов для нього, то такий податковий засіб не вважається стимулом.

Зазначимо власні міркування через наведення прикладу. Пункт 100.4 ст. 100 ПК України передбачає, що підставою для розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків є наявність однієї з обставин, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України [15]. Відповідно до п. 2 розділу 1 Переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин, затвердженому постановою Уряду України від 27 грудня 2010 р. № 1235 (з подальшими змінами), однією з обставин для розстрочення є «загроза виникнення неплатоспроможності (банкрутства) заявника в разі своєчасної та в повному обсязі сплати ним грошового зобов'язання або погашення податкового боргу в повному обсязі» [16]. Якщо платник, усвідомлюючи ризик настання для нього такого негативного наслідку, як банкрутство, бажає все таки зберегти належний стан своїх фінансових справ, з огляду на це реалізує так звану податкову розстрочку, то така можливість для нього може розглядатись як стимулююча в контексті виконання податкового обов'язку, бо інакше, за відсутності вказаної можливості, він би взагалі досяг стану неплатоспроможності з усіма наслідками, які з цього випливають. Отже, цей податковий засіб певною мірою можна вважати стимулом. Проте є одне значуще зауваження. Та податкова можливість для платника, яка до податкового обов'язку додає надлишок у виді необхідності сплати процентів або застосування інших обтяжень, свідчить про те, що для такого суб'єкта встановлюється додатковий тягар, у результаті чого він хоч і отримає потрібний в конкретний час засіб урегулювання своєї поведінки в сфері оподаткування, але за який зобов'язаний буде заплатити певну суму коштів. Таким чином, доречною видається думка Є. Ю. Шаптали, що розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків не є податковим стимулом.

Одним із різновидів податкових стимулів, як відмічають і Д. М. Рева, і Є. Ю. Шаптала, й інші вчені, є податкові пільги.

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

У літературі можна зустріти судження, що податковому стимулюванню підлягає саме певна галузь, вид діяльності або ж суб'єкт, який її провадить [17, с. 85; 18, с. 32]. Це зумовлює думку, що пільги, які не пов'язані з викликом господарської активності платників, що прогнозовано може позитивно вплинути на загальні економічні показники, по суті не є стимулами, бо зумовлені соціальними факторами. Стосовно цього важливим є розуміння того, на що саме податкові стимули спрямовані – на мотивацію платників щодо провадження певної діяльності, чи на спонування їх до правомірної податкової поведінки. Найбільш повно у контексті співвідношення «податкових пільг» і «податкових стимулів» розкриває значення останніх їх прив'язка саме до спонуки правомірної поведінки платників, незалежно від особливості (підстави), внаслідок якої конкретна пільга встановлена.

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

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

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

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

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

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

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

Назва наступної досліджуваної категорії «податкові преференції» звертає до думки, що вони є подібними до податкових пільг. Більше того, як доводить спільне дослідження А. І. Крисоватого й Г. В. Василювської [18, с. 12–16], деякі вчені дійсно погоджуються з тим, що ці феномени є по суті одним явищем і в економічній та правовій науці використовуються як синоніми. Указаний підхід може аргументуватись загальним семантичним значенням слова «преференція», відповідно до якого нею є «перевага, пільга, яка надається кому-небудь у користуванні чимсь» [19, с. 546]. Однак неоднозначність у визначенні природи податкових преференцій у їх взаємозв'язку з податковими пільгами підтверджується розгалуженістю наукових поглядів щодо цього. Так, А. І. Крисоватий та Г. В. Василювська у згаданій вище монографії виокремлюють разом із наведеною точкою зору про ототожнення розглядуваних понять, ще два підходи до їх співвідношення. Представники першого переконані, що ці категорії не є однаковими, однак не деталізують змісту поняття «податкові преференції» [18, с. 13, 16–19], у той час як прибічники другого підходу схиляються до думки, що податкові пільги є засобами реалізації податкових преференцій, які слід розглядати у вузькому й широкому значеннях [18, с. 13, 20–23]. Автори, науковий доробок яких ми нині аналізуємо, підтримують останній з підходів до порівняння «податкових пільг» та «податкових преференцій», і під «податковими преференціями» мають на увазі «переваги у сфері оподаткування, які надаються конкретним територіям, певним видам діяльності, юридичним або фізичним особам для стимулювання господарської активності, соціального захисту, а також з метою легалізації тіньових грошових потоків» [18, с. 23].

Інколи податкові преференції запроваджуються внаслідок певного зовнішнього виклику, який зумовлює суспільний запит на адаптацію податкового законодавства до нових умов життєдіяльності. Детально податковим преференціям, що введені через пандемію COVID-19, приділили увагу в спільній науковій статті вчені С. В. Косторной і Т. А. Піхняк. Так, дослідивши низку положень із законів, прийнятих парламентом у відповідний період із метою нормативного реагування на ситуацію, автори систематизували податкові преференції, встановлені для підтримки суб'єктів господарювання в умовах пандемії, виділивши серед них у тому числі й податкові пільги [20, с. 86–87]. Податкові преференції, що виникли протягом дії правового режиму воєнного стану, стали предметом наукової роботи А. С. Колісник, з якої також вбачається, що податкові пільги є лиш одним із різновидів прояву податкових преференцій [21, с. 43–46].

У цьому аспекті важливо відмітити, задля чого варто повернутись до дослідження А. І. Крисоватого й Г. В. Василювської, що за способом реалізації податкові преференції можуть бути пільговими, безпільговими і комбінованими [18, с. 28]. Із зазначеного випливає, що податкові пільги є одними із засобів реалізації податкових преференцій, проте не єдиними.

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

#### Список використаних джерел:

1. Про державну підтримку медіа, гарантії професійної діяльності та соціальний захист журналіста: Закон України від 23.09.1997 р. № 540/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/540/97-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 04.09.2023).
2. Про регулювання містобудівної діяльності: Закон України від 17.02.2011 р. № 3038-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3038-17#Text> (дата звернення: 04.09.2023).
3. Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової та роздрібною торгівлі лікарськими засобами, імпорту лікарських засобів (крім активних фармацевтичних інгредієнтів): Постанова Кабінету Міністрів України від 30.11.2016 р. № 929. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929-2016-%D0%BF#Text> (дата звернення: 04.09.2023).

4. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 04.09.2023).
5. Про державну допомогу суб'єктам господарювання: Закон України від 01.07.2014 р. № 1555-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1555-18#Text> (дата звернення: 04.09.2023).
6. Дмитрик О. О., Токарева К. О. Податкові пільги як форма державної допомоги суб'єктам підприємництва. *Право та інноваційне суспільство*. 2019. № 1 (12). С. 80–86.
7. Про основи соціальної захищеності осіб з інвалідністю в Україні: Закон України від 21.03.1991 р. № 875-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/875-12#Text> (дата звернення: 04.09.2023).
8. 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: 04.09.2023).
9. Словник української мови: у 11 т. / АН Української РСР, Ін-т мовознав. ім. О. О. Потебні. Київ: Наук. думка, 1978. Т. 9. 916 с.
10. Калюжний Р. А., Лапка О. Я., Пікуля Т. О. Правові стимули в механізмі правового стимулювання: монографія. Київ: «МП Леся», 2013. 204 с.
11. Рева Д. М. Актуальні питання податкового стимулювання. *Право та інновації*. 2015. № 3 (11). С. 72–77.
12. Городніченко Ю. В. Подвійне оподаткування: його сутність та методи усунення. *Економіка та суспільство*. 2017. С. 574–578.
13. Податкове право: Навч. посіб. / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильнік та ін.; за ред. проф. М. П. Кучерявенка. Київ: Юрінком Інтер, 2003. 400 с.
14. Шаптала Є. Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2019. 221 с.
15. 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: 04.09.2023).
16. Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. № 1235. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1235-2010-%D0%BF#Text> (дата звернення: 04.09.2023).
17. Греца Я. В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика: монографія. Ужгород: ТОВ «РІК-У», 2020. 420 с.
18. Крисоватий А. І., Василевська Г. В. Новітня парадигма преференційного оподаткування: монографія. Київ: Центр учбової літератури, 2013. 260 с.
19. Словник української мови: у 11 т. / АН Української РСР, Ін-т мовознав. ім. О. О. Потебні. Київ: Наук. думка, 1976. Т. 7: Поїхати-Приробляти. 723 с.
20. Косторной С. В., Піхняк Т. А. Податкові преференції, як засіб підтримки суб'єктів господарювання в умовах пандемії. *Збірник наукових праць ТДАТУ імені Дмитра Моторного (економічні науки)*. 2022. № 1 (45). С. 84–90.
21. Колісник А. С. Податкові та митні преференції в умовах воєнного стану в Україні. *Право та інновації*. 2022. № 3 (39). С. 42–48.