

## ПОДАТКОВІ ПІЛЬГИ ЯК ФАКТОР ЗАГРОЗИ ПОДАТКОВІЙ БЕЗПЕЦІ УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ ВТРАТ ДОХІДНОЇ ЧАСТИНИ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

**Коломієць П.В.,**  
*кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри підприємництва і права  
Полтавського державного аграрного університету  
(м. Полтава, Україна)  
e-mail: hotrod911@gmail.com  
ORCID 0000-0002-3155-0393*

**Коломієць П. В. Податкові пільги як фактор загрози податковій безпеці України в контексті втрат дохідної частини місцевих бюджетів.**

Статтю присвячено дослідженню питання податкових пільг як факторів загрози податковій безпеці України в контексті втрат дохідної частини місцевих бюджетів. Військова агресія Російської Федерації проти України загострила проблему, яка обумовлена існуванням нагальної потреби розробки сучасної стратегії державної фінансово-податкової політики України, яка б відповідала реаліям сьогоднішнього у забезпеченні національних інтересів у сфері оподаткування і сприяла б реалізації цілей збалансованого фінансово-економічного розвитку, зокрема і у царині податкової безпеки в умовах фінансової децентралізації. Війна надала поштовх читати, розглядати, трактувати і, нарешті, розуміти текст Податкового кодексу України в розрізі сучасного перелому, який стався у правосвідомості української спільноти, а отже, настав час переосмислення чинного податкового законодавства. Читаючи цей Кодекс, який має більш як 10-ти річний досвід свого існування та 172 редакції своїх правових норм, складається враження, що його нормативні положення ніби застрягли в радянській ментальності патерналізму. Серед основних недоцільних ознак цього маркера, особливо у руслі Закону України від 21.04.2022 року № 2215-IX «Про дерадіянізацію законодавства України», є податкові пільги, які в умовах воєнного стану та повоєнного відновлення стають суттєвим фактором, що загрожує податковій безпеці України, адже вони є втратами дохідної частини місцевих бюджетів. У цій статті автором обґрунтовується, що в умовах воєнного стану та повоєнного відновлення України податкова пільга не сприяє і не сприятиме збалансованості бюджетів та максимізації податкових надходжень, а податкова пільга, як чинник втрат доходів бюджету, будучи ризиком, що загрожує податковій безпеці, не може передбачатися під час встановлення податку, оскільки застосування податкових пільг порушує принципи загальності оподаткування; рівності усіх платників перед законом; фіскальної достатності, нейтральності оподаткування та збалансованості бюджету.

**Ключові слова:** податкова безпека, податкова пільга, втрати бюджету, загрози податковій безпеці.

**Kolomiets P. Tax benefits as a factor of threat to Ukraine's tax security in the context of losses of income part of local budgets.**

The article is devoted to the study of the issue of tax benefits as factors of threat to the tax security of Ukraine in the context of losses of revenue part of local budgets. The military aggression of the Russian Federation against Ukraine has exacerbated the problem, which is due to the existence of an urgent need to develop a modern strategy of state financial and tax policy of Ukraine, which would correspond to the realities of today in ensuring national interests in the field of taxation and contributing to the realization of the goals of balanced financial and economic development, as well as in the field of tax safety in the face of financial decentralization. The war gave impetus to read, consider, interpret, and finally understand the text of the Tax Code of Ukraine in the context of the modern fracture, which occurred in the justice of the Ukrainian community, and therefore it was time to rethink the current tax legislation. Reading this Code, which has more than a 10-year experience of its existence and the 172 edition of its legal norms, it seems that its normative

provisions seemed to be stuck in the Soviet mentality of paternalism. Among the main inappropriate features of this marker, especially in line with the Law of Ukraine dated 21.04.2022 No. 2215-IX, are tax benefits, which in the conditions of martial law and post-war restoration become a significant factor that threatens the tax security of Ukraine. After all, they are losses of revenue part of local budgets. In this article, the author substantiates that in the context of martial law and post-war restoration of Ukraine, the tax benefit does not contribute and will not contribute to the balance of budgets and maximizing tax revenues, and the tax benefit, as a factor of loss in the establishment of tax, since the application of tax benefits violates the principles of generality of taxation; equality of all payers before the law; fiscal sufficiency, neutrality of taxation and balance of budget.

**Keywords:** tax security, tax benefit, budget loss, threat to tax security.

**Постановка проблеми.** Військова агресія Російської Федерації проти України загострила проблему, яка обумовлена існуванням нагальної потреби розробки сучасної стратегії державної фінансово-податкової політики України, яка б відповідала реаліям сьогодення у забезпеченні національних інтересів у сфері оподаткування і сприяла б реалізації цілей збалансованого фінансово-економічного розвитку, зокрема і у царині податкової безпеки в умовах фінансової децентралізації. Війна надала поштовх читати, розглядати, трактувати і, нарешті, розуміти текст Податкового кодексу України (далі – ПК України) в розрізі сучасного перелому, який стався у правосвідомості української спільноти, а отже, настав час переосмислення чинного податкового законодавства. Читаючи цей Кодекс, який має більш як 10-ти річний досвід свого існування та 172 редакції своїх правових норм (поточна редакція від 19.07.2022 року, підстава – Закон України від 21.06.2022 № 2330-IX [1]), складається враження, що його нормативні положення ніби застрягли в радянській ментальності патерналізму. Серед основних недоцільних ознак цього маркера, особливо у руслі Закону України від 21.04.2022 року № 2215-IX «Про дерадянізацію законодавства України» [2], є податкові пільги, які в умовах воєнного стану та повоєнного відновлення стають суттєвим фактором, що загрожує податковій безпеці України, адже вони є втратами дохідної частини місцевих бюджетів.

**Мета та завдання статті** полягають в наступному: 1) обґрунтувати, що в умовах воєнного стану та повоєнного відновлення України податкова пільга не сприяє і не сприятиме збалансованості бюджетів та максимізації податкових надходжень; 2) податкова пільга, як чинник втрат доходів бюджету, будучи ризиком, що загрожує податковій безпеці, не може передбачатися під час встановлення податку, оскільки застосування податкових пільг порушує принципи загальності оподаткування; рівності усіх платників перед законом; фіскальної достатності, нейтральності оподаткування та збалансованості бюджету.

**Аналіз наукових публікацій.** Результати аналізу останніх досліджень і публікацій свідчать, що питання відповідності загальних засад встановлення податків і зборів сучасним вимогам податкової безпеки України, були розглянуті у працях таких науковців, як: О.Т. Замасло, І.Є. Криницький, О.Е. Лейст, І.А. Майбууров, Ю.О. Раделицький, О.Ю. Сидорович, Л.Л. Тарангул, В.В. Чайка, Є.Ю. Шаптала та інші. Про податкові пільги, як фактор загрози податковій безпеці України в контексті втрат дохідної частини місцевих бюджетів, вказується у працях науковців, серед яких одні вважають, що надання пільг по сплаті платежів до бюджетів є прихованими фінансовими втратами територіальних громад [3, с. 367], а інші зауважують, що у разі нестабільності податкової безпеки втрачається рівновага бюджетної, боргової, грошово-кредитної та інших видів безпеки. ... сформований рівень податкової безпеки визначає синхронність бюджетних надходжень та баланс інтересів держави, суб'єктів господарювання і суспільства в процесі їхнього економічного відтворення [4, с. 394]. Встановлення пільг саме на місцевому рівні можна трактувати як позитивний аспект, оскільки це дає можливість врахувати особливості розвитку, розташування, розміщення на території підприємницьких структур. Проте існує мало доказів ефективності таких пільг. Звичайно, в окремих випадках це може бути доволі вірним шляхом залучення інвестицій на територію, проте, як загальноприйнята практика, використання політики встановлення пільг як інструмента стимулювання економічного розвитку території органами місцевого самоврядування не є доцільним. Податки на майно варто розглядати передовсім як інструмент максимізації доходів бюджетів. Міжнародний досвід майнового оподаткування свідчить про те, що неефективні податкові пільги можуть бути причиною неефективності майнових податків, зниження надходжень до місцевих бюджетів та зростання диференціації фінансових можливостей платників податків [3, с. 356.]. Практикою доведено, що помилки в недостатньому науковому об-

грунтуванні та недооцінка наслідків негативних процесів, що відбувалися в економіці, спрямовували податкову політику на невдачі. В цій ситуації особливої уваги потребує прогноз динаміки економічного потенціалу країни, досягнення необхідної адекватності між реальними показниками економічної результативності та обсягами податкових надходжень. ... передбачливість податкової політики – вирішальний чинник фінансової безпеки. У податковій політиці акцент важливо перенести на збільшення податкових надходжень [4, с. 410].

**Виклад основного матеріалу.** Для початку розглянемо конкурентне та антимонопольне законодавство в контексті його правових позицій з точки зору проблематики питання надання податкових пільг. 18.02.1992 року Верховна Рада України (далі – ВР України) прийняла Закон № 2132-ХІІ «Про обмеження монополізму та недопущення недобросовісної конкуренції у підприємницькій діяльності» [5]. Пройшовши 12 редакцій, цей документ в останній своїй редакції 27.02.2002 року, першим пунктом статті 6 закріпив, що дискримінацією суб'єктів господарювання органами державної влади, органами місцевого самоврядування та органами адміністративно-господарського управління та контролю визнається, зокрема, надання окремим суб'єктам господарювання податкових та інших пільг, які ставлять їх у привілейоване становище щодо інших суб'єктів господарювання, що призвело або може призвести до монополізації ринку певного товару [5]. Цей Закон втратив чинність на підставі Закону України від 11.01.2001 року № 2210-ІІІ «Про захист економічної конкуренції» [6], який на сьогодні є чинним.

Підтверджуючим фактом того, що питання надання податкових пільг є проблемним з точки зору втрат доходів як Державного так і місцевих бюджетів, починаючи з перших днів незалежності України є таке: 1) у Постанові Президії ВР України від 29.10.1993 року № 3557-ХІІ зазначено, що «прийняття концепції пільгового оподаткування не сприятиме стабілізації податкової політики» [7]; 2) статтею 15 Закону України від 01.02.1994 року № 3898-ХІІ «Про Державний бюджет України на 1994 рік» передбачено установити, що в тих випадках, коли суб'єкти законодавчої ініціативи та інші суб'єкти права вносять до ВР України і Кабінету Міністрів України (далі – КМ України) пропозиції про надання пільг щодо оподаткування підприємств, організацій або виділення додаткових асигнувань з бюджету, вони повинні одночасно подавати пропозиції, спрямовані на відповідне поповнення доходів або скорочення видатків державного бюджету [8]; 3) Постановою ВР України від 15.07.1994 року № 110/94-ВР було доручено КМ України у випадках, коли надання пільг щодо оподаткування тягне за собою зменшення доходної частини бюджету, передбачати джерело її поповнення або скорочення видатків бюджету відповідно до статті 15 Закону України «Про Державний бюджет України на 1994 рік». Постанови КМ України щодо пільгового оподаткування, прийняті без додержання вимог, передбачених цією Постановою, можуть бути зупинені або скасовані відповідно до законодавства України [9].

У свою чергу, Закон України № 2210-ІІІ пунктом 1 статті 12 зазначає, що суб'єкт господарювання займає монопольне (домінуюче) становище на ринку товару, зокрема за наявності пільг. При цьому, пунктом другим статті 15 цього Закону регламентовано, що надання окремим суб'єктам господарювання або групам суб'єктів господарювання пільг чи інших переваг, які ставлять їх у привілейоване становище стосовно конкурентів, що призводить або може призвести до недопущення, усунення, обмеження чи спотворення конкуренції визнається антиконкурентними діями органів влади, органів місцевого самоврядування, органів адміністративно-господарського управління та контролю [6]. До слова, наведені вище норми обох Законів України (з питань конкурентного та антимонопольного законодавства) конкретизують положення частини третьої статті 42 Конституції України, відповідно до якої, держава забезпечує захист конкуренції у підприємницькій діяльності. Не допускаються зловживання монопольним становищем на ринку, неправомірне обмеження конкуренції та недобросовісна конкуренція [10].

Вагомим підтвердженням факту проблематики податкових пільг, як загроз податковій безпеці держави, були норми статті 34 нової редакції Закону України від 05.12.1990 року «Про бюджетну систему України» № 512-ХІІ [11; 12], який набрав чинності 18.07.1995 року. Зокрема, вже у самій назві статті 34 цього Закону йшлося про відшкодування втрат доходів бюджету, які виникали у зв'язку з прийняттям рішень органами влади: «Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Верховна Рада Автономної Республіки Крим, Уряд Автономної Республіки Крим, Ради народних депутатів та їх виконавчі органи, приймаючи рішення, які зумовлюють скорочення надходжень або виникнення чи збільшення видатків з Державного бюджету України, республіканського бюджету Автономної Республіки Крим, місцевих бюджетів, повинні передбачати джерела їх покриття.». Вже наступного 1996 року в нормах

частини третьої статті 95 Конституції України закріплюється норма-принцип, згідно з якою держава прагне до збалансованості бюджету України. Принцип збалансованості бюджету є одним із головних засадничих положень бюджетної системи України, відповідно до якого, здійснення витрат бюджету мають відповідати обсягу надходжень бюджету на відповідний бюджетний період (підпункт другий пункту першого статті 7 Бюджетного кодексу України) [13].

Закон України від 05.12.1990 року «Про бюджетну систему України» втратив чинність на підставі Бюджетного кодексу від 21.06.2001 року № 2542-III. Правові норми цього Кодексу вже не містили положень стосовно відшкодування втрат доходів бюджетів, зокрема і місцевих бюджетів, і не мали положень, які б зобов'язували органи державної влади та органи місцевого самоврядування, приймаючи рішення про надання податкових пільг, які є втратами доходів бюджетів, передбачати джерела їх покриття [14]. Стосовно відшкодування втрат доходів місцевих бюджетів слід зазначити, що в цьому Кодексі були відсутні правові положення стосовно процедури стадій бюджетного процесу на рівні місцевих бюджетів, оскільки тільки підпунктом першим пункту першого статті 76 Кодексу було передбачено, що разом з проектом рішення про місцевий бюджет перед його розглядом необхідно було подавати пояснювальну записку до проекту рішення, яка повинна була містити оцінку надходжень доходів з урахуванням втрат доходів у результаті наданих відповідною радою податкових пільг [14].

01.01.2011 року набрав чинності новий і досі чинний Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 року № 2456-VI [13]. Проте, як показує аналіз його правових положень, на відміну від попереднього Бюджетного кодексу України від 21.06.2001 року № 2542-III (стаття 34), у новому Кодексі відсутні положення щодо обов'язкової наявності пропозицій стосовно зменшення доходів державного бюджету України, якими мають визначатися джерела компенсації втрат доходів державного бюджету України, зокрема і через надання податкових пільг. Так, підпунктом третім, пункту третього статті 60 Бюджетного кодексу України від 08.07.2010 року № 2456-VI, передбачено, що органи, які контролюють справляння надходжень бюджету, подають ВР України, Президенту України, КМ України, Рахунковій палаті та Мінфіну України кварталні звіти окремо щодо зведеного бюджету України, державного бюджету та місцевих бюджетів про суми наданих податкових пільг, включаючи втрати доходів бюджету від їх надання.

Відповідно до абзацу другого частини п'ятої статті 78 Бюджетного кодексу України [13], органи, що контролюють справляння надходжень бюджету, забезпечують своєчасне та в повному обсязі надходження до місцевих бюджетів податків і зборів та інших доходів місцевих бюджетів відповідно до законодавства, а також здійснюють обмін відповідною інформацією з органами місцевого самоврядування в Порядку від 16.06.2021 року № 627 «Про затвердження Порядку обміну інформацією між органами, що контролюють справляння надходжень бюджету, та органами місцевого самоврядування» [15]. ДПС України здійснює збір податкової інформації про встановлені органами місцевого самоврядування ставки місцевих податків, зборів та надані такими органами податкові пільги відповідно до підпункту 72.1.2.4 підпункту 72.1.2 пункту 72.1 статті 72 ПК України [16]. До слова, органи місцевого самоврядування надаючи податкові пільги, керувалися інформацією про перелік податкових пільг, що є втратами доходів бюджету та інших податкових пільг, що розміщена на офіційному веб порталі ДПС України [17].

Резюмуючи наведене вище, підкреслимо той факт, що проблематика податкових пільг, як фактору загрози податковій безпеці України в контексті втрат доходної частини місцевих бюджетів, залишається актуальною на сьогодні. Нашу наукову позицію, щодо проблематики реалізації податкової безпеки в умовах фінансової децентралізації та ролі податкових пільг у цьому питанні, підкреслимо спираючись на норму-принцип частини другої статті 8 Конституції України, якою регламентовано, що закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй, адже Конституція України має найвищу юридичну силу. Звернемо нашу увагу на наступне. Конституційна норма статті 67 Основного Закону про те, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом, співвідноситься з принципом податкового законодавства «загальність оподаткування», яким конкретизовано, що кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені ПК України, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу» (підпункт 4.1.1 пункту 4.1 статті 4 ПК України). До слова, відповідно до представленої на офіційному веб-порталі ВР України термінології законодавства, термін «особа» означає будь-яку фізичну чи юридичну особу [18]. Тобто, будь-яка фізична або юридична особа зобов'язані сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Більш того,

припис пункту першого частини другої статті 92 Конституції України регламентує, що податки і збори встановлюються виключно законом, яким на сьогодні є ПК України. І хоча в ПК України відсутнє визначення поняття «встановлення податків і зборів», пунктом 7.1 статті 7 Кодексу, визначено перелік восьми обов'язкових елементів під час встановлення податку, серед яких відсутня податкова пільга, яка не є елементом податку. Проте в порядках оподаткування загальнодержавними та місцевими податками, що наведені в особливій частині ПК України, всупереч положенням Конституції України та пункту 7.1 статті 7 ПК України, присутні норми, якими законодавець звільняє платників від сплати податків, шляхом надання податкових пільг. Отже, виконуючи свій податковий обов'язок за кожним окремим податком або збором, кожен платник податків зобов'язаний, як про це зазначено у статті 36 ПК України, обчислити, задекларувати та сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом. Тобто, як і приписи статей 67, 92 Конституції України, так і норми статей 7, 36, 38 ПК України, свідчать про те, що виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк.

**Висновки.** У контексті Закону України від 21.04.2022 року № 2215-IX «Про дереадіянізацію законодавства України» [2], що набрав чинності 07.05.2022 року, акцентуємо нашу увагу на наступному. 1) Чинний на сьогодні ПК України написаний таким чином, щоб його норми співвідносилися з «податковими законодавствами пострадянських держав» [19, с. 40-41]. 2) Таке явище як податкова пільга та нормативні положення щодо її законодавчого закріплення, дісталися державі Україна у спадок від СРСР. Це підтверджується нормами статей 4, 6, 19 першої редакції Закону УРСР від 25.06.1991 року № 1251-ХІІ «Про систему оподаткування» [20], нормами статей 1 і 10 нової редакції (01.04.1994 року) Закону України від 25.06.1991 року № 1251-ХІІ «Про систему оподаткування» та нормами статей 1, 3, 10, 14 останньої редакції цього Закону, який втратив чинність на підставі набрання чинності 01.01.2011 року ПК України, норми якого також підхопили «вірус» податкової пільги. 3) Проте, Конституція України має стійкий «імунітет» до пільг, які є втратами дохідної частини бюджету, і Основний Закон, навпаки, закріплює прагнення держави до збалансованості бюджету України (стаття 95).

#### Список використаних джерел:

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо створення сприятливих умов для діяльності індустріальних парків в Україні: Закон України від 21.06.2022 № 2330-ІХ. *Голос України*. 2022. № 147.
2. Про дереадіянізацію законодавства України: Закон України від 21.04.2022 № 2215-ІХ. *Голос України*. 2022. № 98.
3. Раделицький Ю.О. Місцеві бюджети в контексті фінансової децентралізації в Україні: дис. ... д-ра екон. наук. Львів, 2019. 443 с.
4. Замасло О.Т. Податкова система України в умовах євроінтеграції: дис. ... д-ра екон. наук. Львів, 2018. 554 с.
5. Про обмеження монополізму та недопущення недобросовісної конкуренції у підприємницькій діяльності: Закон України від 18.02.1992 № 2132-ХІІ. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 21. Ст. 296.
6. Про захист економічної конкуренції: Закон України від 11.01.2001 № 2210-ІІІ. *Відомості Верховної Ради України*. 2001. № 12. Ст. 64.
7. Про проект концепції пільгового оподаткування: Постанова Президії Верховної Ради України від 29.10.1993 № 3557-ХІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3557-12>. (дата звернення 31.07.2022).
8. Про Державний бюджет України на 1994 рік: Закон України від 01.02.1994 № 3898-ХІІ. *Відомості Верховної Ради України*. 1994. № 20. Ст. 120.
9. Про деякі питання оподаткування: Постанова Верховної Ради України від 15.07.1994 № 110/94-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1994. № 33. Ст. 313.
10. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
11. Про бюджетну систему Української РСР: Закон Української РСР від 05.12.1990 № 512-ХІІ. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1991. № 1. Ст.1.
12. Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР «Про бюджетну систему Української РСР»: Закон України від 29.06.1995 № 253/95-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. № 26. Ст.195.
13. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 50-51. Ст.572.

14. Бюджетний кодекс України: Закон України від 21.06.2001 № 2542-III. *Відомості Верховної Ради України*. 2001. № 37-38. Ст.189.

15. Про затвердження Порядку обміну інформацією між органами, що контролюють справляння надходжень бюджету, та органами місцевого самоврядування: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.06.2021 № 627. *Офіційний вісник України*. 2021. № 50. Ст. 3089.

16. Про затвердження форм типових рішень про встановлення ставок та пільг із сплати земельного податку та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки: Постанова Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 № 483. *Офіційний вісник України*. 2017. № 58. Ст. 1747.

17. Довідники пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів: Державна податкова служба України. Опубліковано 30.06.2022. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--geestri--perelik/dovidniki-/54005.html>. (дата звернення 31.07.2022).

18. Термін «Особа». Термінологія законодавства. Офіційний веб-портал парламенту України. Законодавство України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/19320> (дата звернення: 31.07.2022).

19. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: у 3 т. Київ. Мінфін України, Нац. університет ДПС України, 2010. Т. 1. 662 с.

20. Про систему оподаткування: Закон УРСР від 25.06.1991 № 1251-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1991. № 39. ст. 510.