

УДК 342 : 336.22

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.92.3.14>

ПОДАТКОВІ ПІЛЬГИ ЯК ІНСТРУМЕНТ ЗАСТОСУВАННЯ РЕГУЛЮВАЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ ПОДАТКІВ

Греца Я.В.,
*доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри господарського права
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»,
ORCID: 0000-0002-7643-3502*

Греца Я.В. Податкові пільги як інструмент застосування регулювальної функції податків.

У статті досліджується правова природа податкових пільг та їх роль у реалізації регулювальної функції податків у сучасній податковій системі України. Автор акцентує увагу на тому, що податкові пільги є факультативним, але водночас одним із найефективніших інструментів державного впливу на економічну поведінку платників податків. У науковій літературі відсутня єдність щодо змістового наповнення цього поняття, зокрема його співвідношення з такими категоріями, як «податкові преференції», «податкові стимули» та «спеціальні податкові режими». У роботі здійснено аналіз існуючих доктринальних підходів із критичним осмисленням їх аргументації.

Автор відмежовує податкові пільги від інших інструментів податкового регулювання, ґрунтуючись на положеннях Податкового кодексу України та наукових здобутках вітчизняних дослідників. Податкова пільга трактується як специфічний елемент податку, який прямо впливає на обсяг податкового обов'язку, на відміну від процедурних спрощень або режимів адміністрування, які не змінюють бази чи суми нарахування податку. Особливу увагу приділено правовому режиму податкових пільг, умовам та підставам їх застосування, а також принципам, яким має відповідати їх встановлення — прозорості, обґрунтованості та збалансованості.

У статті наголошено, що податкові пільги є проявом стимулюючої функції податків, яка зростає в умовах необхідності активізації інвестиційної діяльності, підтримки малого та середнього бізнесу, розвитку інноваційних технологій і соціально важливих сфер. Дослідження спирається на комплекс аналізу наукових джерел, нормативного регулювання та порівняння позицій провідних вчених. Проаналізовано підходи щодо класифікації податкових пільг за їх цільовою спрямованістю: інвестиційні, соціальні та змішані. Обґрунтовано, що цілі податкових пільг не можуть зводитися до простого зменшення податкового навантаження; натомість вони повинні відповідати стратегічним пріоритетам держави та сприяти реалізації принципу соціальної справедливості.

У роботі підкреслено значення світового досвіду, який доводить доцільність концентрації уваги на пільгах інвестиційного характеру, здатних забезпечити майбутній приріст податкових надходжень. Автор висловлює позицію щодо необхідності мінімізації економічно необґрунтованих та вузько галузевих пільг, які не мають суспільної цінності та нерідко стають підґрунтям корупційних ризиків.

Ключові слова: Податок, податкова система, функції податків, регулювальна функція, податкова пільга, податкова преференція.

Hretsa Y.V. Tax benefits as a tool for implementing the regulatory function of taxes.

The article examines the legal nature of tax benefits and the role they play in implementing the regulatory function of taxes within the modern tax system of Ukraine. Tax benefits, though optional elements of taxation, represent one of the most effective instruments through which the state influences the economic behavior of taxpayers. No consensus exists in the scholarly literature regarding the scope and content of this concept, particularly its relationship to such categories as “tax preferences,” “tax incentives,” and “special tax regimes.” The paper critically assesses existing doctrinal approaches and their underlying arguments.

The author distinguishes tax benefits from other instruments of tax regulation, drawing on the provisions of the Tax Code of Ukraine and the works of domestic scholars. A tax benefit is interpreted as a specific element of taxation that directly affects the amount of a taxpayer's liability, unlike procedural simplifications or administrative regimes that do not alter the tax base or the assessed tax amount. Special attention is devoted to the legal regime of tax benefits, the conditions and legal grounds for their application, and the principles that must govern their introduction—transparency, justification, and balance.

The article emphasizes that tax benefits constitute a manifestation of the stimulating function of taxation, which becomes particularly relevant in circumstances requiring increased investment activity, support for small and medium-sized enterprises, and the development of innovative technologies and socially important sectors. The study relies on an integrated analysis of scholarly literature, regulatory provisions, and comparative scientific perspectives. It examines approaches to classifying tax benefits by their policy objectives—investment, social, and mixed. The paper argues that the goals of tax benefits cannot be reduced merely to lowering the tax burden; rather, they must align with the state's strategic economic priorities and contribute to the realization of the principle of social justice.

The article also highlights international experience, which demonstrates the effectiveness of prioritizing investment-oriented tax benefits capable of generating future growth in tax revenues. The author argues for minimizing economically unjustified or narrowly sectoral tax benefits that lack social value and often create corruption risks.

Key words: tax, tax system, tax functions, regulatory function, tax benefit, tax preference.

Постановка проблеми. Ефективність податкової системи значною мірою визначається не лише рівнем податкового навантаження, а й якістю інструментів, за допомогою яких держава впливає на економічні процеси. Серед таких інструментів особливе місце займають податкові пільги, що традиційно розглядаються як один із ключових механізмів реалізації регулювальної функції податків. У сучасних умовах трансформації економіки України, посилення міжнародної податкової конкуренції та необхідності стимулювання інвестиційної активності питання правової природи, цільової спрямованості та ефективності податкових пільг набуває особливої актуальності.

Незважаючи на значну кількість наукових праць, дискусійними залишаються підходи до визначення поняття податкової пільги, її відмежування від суміжних категорій та оцінки впливу на податкову систему й економічний розвиток. Це зумовлює потребу у переосмисленні ролі податкових пільг у структурі механізму оподаткування та уточненні їх значення як інструменту державної податкової політики.

У цьому контексті метою статті є з'ясування змісту податкових пільг, визначення їх місця у системі податкового регулювання як одного з інструментів реалізації регулювальної функції податків.

Стан дослідження. Питання, пов'язані з проблемою застосування податкових пільг висвітлювалися у працях Антохової О.Ю., Іванова Ю.Б., Гусейнової Е.Ф. Кривова В.А., Кучерявенка М.П., Макарука О.В., Федішина Н. І., Цимбалюка І.О. та інших.

Метою даної статті є визначення ролі податкових пільг у застосуванні регулювальної функції податків.

Виклад основного матеріалу. У наукових колах ведеться активна дискусія щодо поняття податкової пільги та його співвідношення з суміжними категоріями. Деякі автори розглядають поняття «податкова пільга» у широкому розумінні, стверджуючи, що збільшення тривалості податкового періоду при тій самій загальній сумі податкових зобов'язань дає змогу платникові розподілити в часі податкові платежі й знизити адміністративні витрати, пов'язані з декларуванням. Уведення касового методу нарахування податкових зобов'язань замість методу «першої події» також може розглядатися як пільга, оскільки в цьому випадку погашення податкових зобов'язань здійснюється з тих самих джерел, з яких отримано оподатковуваний дохід, що дає змогу уникнути відволікання власних оборотних коштів платника у випадку відвантаження продукції з її подальшою оплатою [1, с. 358].

Однак, спираючись на визначення, яке наведене в ПК України, В. Кривов наголошує, що податкова пільга може надаватися лише щодо сплати податку і збору, тому не можна вважати податковою пільгою звільнення чи спрощення процедури надання податкових декларацій, податкового обліку чи інших документів до Державної податкової служби. На думку вказаного автора, таке спрощення можна вважати правовою пільгою, але не податковою [2, с. 224]. Ми вважаємо, що термін «правова пільга» є не зовсім вдалим у податковому праві. Більш слушною є позиція О.Антохової, яка зазна-

час, що сукупність методів і інструментів податкового регулювання може бути розділена на три блоки: податкові пільги, податкові преференції та спеціальні податкові режими. При цьому такі інструменти, як надання податкових відстрочень, амортизаційна премія, відміна авансових платежів розглядаються автором саме як податкові преференції [3, с.910-911]. Ми вважаємо, що податкові пільги є окремим елементом податку, який має відмінну правову природу від інших податкових преференцій, тому ці поняття не слід ототожнювати. Поряд із цим, при здійсненні податкового планування використовуються різною мірою як податкові пільги, так і податкові преференції.

Як зазначає М.Кучерявенко, підставами для надання податкових пільг є особливості, які характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності та об'єкт оподаткування. При цьому платники податків мають право використати податкову пільгу з моменту виникнення відповідних підстав для її застосування й у період усього строку її дії самостійно, без попереднього повідомлення податкових органів [4, с. 200]. При цьому слід враховувати, що податкові пільги та порядок їх застосування є факультативним елементом податкового механізму, тобто можуть встановлюватися на розсуд законодавця [5, с. 40].

Деякі науковці стверджують, що податкові пільги призводять до ускладнення податкового законодавства та провокують платників до ухилення від сплати податків. Вважається, що за своєю суттю, пільги передбачають нерівні умови оподаткування для різних платників. При цьому порушується принцип рівності усіх платників перед законом та недопущення проявів податкової дискримінації [6, с. 172]. Однак така позиція не враховує, що однією з найважливіших функцій податків є регулятивна функція, яка, зокрема, полягає у використанні податків з метою зацікавити платника у веденні певної діяльності, яка для держави та суспільства є значущою або пріоритетною [5, с. 37]. Крім того, не зовсім коректним є припущення про те, що пільги провокують платників до ухилення від сплати податків, адже, по-перше, при встановленні податкових пільг законодавець повинен презюмувати добросовісність платників податків, а по-друге, використання передбачених законом пільг не може розглядатися як протиправна поведінка. В Україні на законодавчому рівні закріплено, що з метою вирішення найважливіших економічних і соціальних завдань держави закони, якими регулюється оподаткування суб'єктів господарювання, повинні передбачати, зокрема, оптимальне поєднання фіскальної та стимулюючої функцій оподаткування. О. Макарук наголошує, що розумне застосування податкових пільг повинне призвести до розвитку економіки країни в цілому. Зокрема, це збільшення робочих місць, покращення якості продукції, модернізація виробництва відповідно до науково-технічного прогресу та використання інноваційних технологій [7, с. 155]. У цілому погоджуючись з такою концепцією, зауважимо, що застосування податкових пільг не може саме по собі призводити до розвитку економіки країни, однак може розглядатися як один із факторів, що сприяє цьому. Можна погодитися з думкою Н. Федішин про те, що запровадження пільгових податкових режимів є об'єктивною необхідністю, а їх раціональне використання перетворює податкові пільги на ефективний інструмент стимулювання соціально-економічних процесів. Податкові пільги є також важливим інструментом податкового планування на мікрорівні [8, с. 121].

На думку деяких учених, характеристика податкових пільг повинна бути заснована на рівності в галузі оподаткування, і при наданні пільг критерієм повинно бути матеріальне становище суб'єкта оподаткування, при цьому навряд чи є правомірними підстави для надання пільг, якщо вони не пов'язані з майновим становищем [4, с. 200-201]. Інші науковці вважають, що стосовно деяких податків, зокрема ПДВ, навряд чи визначальним критерієм для встановлення податкових пільг є майновий стан платника. Скоріше можна говорити про соціальну значущість тої чи іншої діяльності, господарських операцій чи реалізованих товарів (послуг) [9, с. 95].

На нашу думку, хоч податкові пільги не відносяться до обов'язкових елементів податкового механізму, їх застосування є одним із найбільш дієвих проявів стимулюючої функції податків, роль і значення якої з часом дедалі збільшується. Е. Гусейнова визначає податкову пільгу як передбачене та регламентоване нормами законодавства право платника податку на звільнення від нарахування та сплати податку або часткової сплати податку за наявності певних підстав з метою зменшення податкового навантаження платника податку [10, с. 531]. Вважаємо, що зниження податкового навантаження на платників не може розглядатися як самодостатня мета надання податкових пільг. Це скоріше може трактуватися як один із засобів досягнення запланованої мети. При цьому встановлення податкових пільг може мати різні цілі, у тому числі й соціальні, що забезпечує реалізацію принципу соціальної справедливості податкової системи. Однак така ціль може бути далеко не єдиною, піль-

ги можуть встановлюватися для стимулювання тих галузей і видів діяльності, які мають важливе значення для держави, зокрема це підтримка малого та середнього бізнесу, сільськогосподарського виробництва, експорту, інвестиційної діяльності тощо. Це кореспондується з нормою пункту 30.2 статті 30 ПК України, якою визначено, що підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат. З огляду на це О. Антохова класифікує податкові пільги залежно від цільової спрямованості на три групи: інвестиційного призначення, соціальні призначення та загального або змішаного призначення [3, с. 912].

Важливо враховувати, що в будь-якому випадку необхідно уникати незбалансованого надання податкових пільг, які можуть призводити до суттєвих фінансових втрат. Усі країни, які пройшли шлях реформування податкової системи, керувалися принципом, за яким у державі існують або високі ставки податків і велика кількість пільг щодо їх сплати, або невисокі ставки і незначна кількість податкових пільг. Як показав світовий досвід, зокрема, досвід податкової реформи в країнах ЄС, ефективним є шлях рівномірного розподілу податкового навантаження, при якому пріоритет залишається тільки за інвестиційними податковими пільгами, що реально збільшують у перспективі прибуток підприємств, а відповідно і податкові доходи держави. Крім того, виправданими є податкові пільги, які спрямовані за захист соціально незахищених верств населення [11, с. 40]. Доцільно імплементувати зарубіжний досвід щодо зменшення податкових зобов'язань підприємства на частину інвестиційно-інноваційних витрат, понесених у відповідному податковому періоді. Звільнення від оподаткування має застосовуватися з метою стимулювання інвестиційних процесів, підтримки інноваційної діяльності, розвитку економіки. Разом з тим, необхідно уникати податкових пільг, які є економічно не виправданими, не мають суспільного значення, надаються в інтересах окремих галузей. Досить часто надання такого роду пільг є результатом лобіювання певних груп інтересів, що спричиняє нерівномірне податкове навантаження на суб'єктів господарювання [12]. Тому, як зазначає О. Шутова, відсутність прозорості може призводити не до стимулюючого розвитку економічних процесів, а до зворотного ефекту – корупційних проявів та конфліктів між платниками податків [13, с. 5].

Висновок. Аналіз доктринальних підходів і положень податкового законодавства дає підстави стверджувати, що податкові пільги становлять самостійний інструмент реалізації регульовальної функції податків і не можуть бути зведені ані до податкових преференцій, ані до процедурних спрощень. Вони мають чітко окреслену правову природу, оскільки безпосередньо впливають на обсяг податкового обов'язку, а отже — на поведінку платника.

Податкові пільги виступають факультативним елементом податкового механізму, однак їх значення у структурі податкової політики зростає пропорційно посиленню стимулюючої ролі податків. Вони спрямовані не лише на зменшення податкового навантаження як такого, а передусім — на досягнення публічно значущих цілей, серед яких: розвиток пріоритетних галузей економіки, стимулювання інвестицій, підтримка соціально вразливих груп, інноваційна діяльність.

При цьому встановлення податкових пільг повинно ґрунтуватися на принципах прозорості, обґрунтованості та збалансованості, оскільки надмірна або економічно не виправдана пільговість призводить до деформації податкової системи, нерівномірного розподілу податкового навантаження та втрат бюджетних надходжень. Світова практика доводить, що ефективними є лише ті пільги, які кореспондуються з довгостроковою економічною політикою держави та мають потенціал генерувати майбутній приріст податкових надходжень.

Таким чином, податкові пільги повинні розглядатися як цільовий інструмент податкового регулювання, ефективність якого залежить від чіткого визначення підстав їх надання, коректної адресації, належної оцінки їх соціально-економічного впливу та відповідності принципам податкової системи. Саме в такому балансі забезпечується оптимальне поєднання фіскальної та стимулюючої функцій оподаткування, задеклароване законодавцем.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Іванов Ю.Б., Вінникова О.С. Податкові пільги: проблеми обліку та оцінювання. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та перспективи розвитку*. Вісник національного університету «Львівська політехніка». 2009. № 647. С. 356–363. URL: https://vlp.com.ua/files/62_4.pdf.

2. Кривов В.А. Визначення поняття «податкова пільга» в Україні та особливості її застосування в зарубіжних країнах. *Порівняльно-аналітичне право*. № 5. 2017. С. 224–226. URL: <https://journals.indexcopernicus.com/api/file/viewByFileId/525129.pdf>.
3. Антохова О.Ю. Механізм реалізації податкової політики в сучасній Україні. *Молодий вчений*. № 2 (17). 2015. С. 910–913. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2015/2/513.pdf>.
4. Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академічний курс: Підручник. К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. 701 с.
5. Податкове право: навч. посіб. / Я.В. Греца, В.І. Ярема, Ю.М. Бисага, М.В. Сідак. К.: Знання, 2012. 389 с.
6. Цимбалюк І.О. Податкова система України в умовах загострення міжнародної податкової конкуренції. *Перспективи розвитку економіки України: теорія, методологія і практика*: матер. XVIII Міжнар. наук.- практ. конф. 29-30 травня 2013 р. / відп. ред. Л. Ліпич. Луцьк: СЛУ ім. Лесі Українки, 2013. С. 172–174.
7. Макарук О.В. Проблеми застосування податкових пільг в Україні та перспективи їх вирішення. *Розвиток соціально-економічних систем у трансформаційних умовах*: матер. V Міжнар. наук.-практ. конф. студентів і молодих вчених. м. Бердянськ, 27-28 січня 2016 р. С. 155–156.
8. Федішин Н. І. Інструменти податкового планування суб'єктів господарювання. *Бізнес Інформ*. 2011. № 10. С. 119–123.
9. Правове регулювання адміністрування податку на додану вартість в Україні: монографія / С.М. Греца, Ю.М. Бисага, В.І. Ярема та ін. Ужгород: Видавничий дім «Гельветика», 2016. 200 с.
10. Гусейнова Е.Ф. Пільги як інструмент податкового регулювання. *Економіка і суспільство*. 2018. № 17. С. 529–532.
11. Греца Я.В., Бисага Ю.М. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин. Ужгород: Ліра, 2007. 208 с.
12. Сибірянська Ю.В. Волончай А.С. Теоретичні та практичні аспекти застосування податкових пільг в Україні. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/econom_2014_1_11.pdf.
13. Шутова О. С. Правова природа територіальних податкових звільнень: автореф. дис.... канд. юрид. наук: 12.00.07. Х., 2014. 19 с.