

## **ВИСНОВОК**

**про наукову новизну, теоретичне та практичне значення результатів дисертації Савінової Альбіни Володимирівни на тему «Правове регулювання податкових пільг», поданій на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право», підготовлений та затверджений на підставі публічної презентації наукових результатів дисертації та її обговорення кафедрою податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол № 12 від 15 травня 2024 р.)**

**Обґрунтування вибору теми дослідження та її зв'язок із планами наукових робіт університету.** Актуальність теми обумовлена динамічністю відносин у сфері оподаткування, з огляду на що вивчення різних податково-правових конструкцій, у тому числі тих, які покращують становище платника, впливаючи при цьому на дохідну частину бюджетів, серед яких і податкові пільги, зумовлює постійне підтримання наукового й практичного інтересу. Взявши до прикладу лише останні події, серед яких можна виділити стрімке поширення у всьому світі гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, окупацію з 2014 року частини території України, повномасштабне вторгнення росії в нашу державу, слід ствердити, що вони кардинально змінили підходи до впорядкування різноманітних сфер життя й вплинули у тому числі на пільгове податково-правове регулювання. Протягом існування певних подій, як нормотворення, так і правозастосування зазнало трансформацій. За цей час споглядалися неоднозначні пропозиції змін до законодавства в частині введення, зміни або скасування податкових пільг, а також сформувався деякою мірою спірна судова практика щодо, до прикладу, визначення змісту і значення принципів податкового законодавства, загальне розуміння яких відображається на їх втіленні зокрема і при встановленні або застосуванні податкових преференцій, що вивчаються. Тому у цій дисертації поряд із науковими

міркуваннями автор наводить й конкретні ідеї щодо оновлення податкового законодавства, які видаються доречними з огляду на обставини, в яких нині опинилась держава та її населення.

Дисертаційна робота виконана на кафедрі податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого відповідно до цільової комплексної програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965). Виконане дослідження відповідає Національній економічній стратегії на період до 2030 року, затвердженій Постановою Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 р. № 179, Стратегії розвитку Національної академії правових наук України, затвердженій Постановою Загальних зборів НАПрН України від 26.03.2021 р. № 12-21.

Тема дисертаційної роботи затверджена рішенням вченої ради Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол № 4 від 20 листопада 2020 року).

**Наукове завдання, розв'язання якого отримано в дисертації.** Метою роботи було отримання нових результатів у формі наукових висновків щодо визначення правової природи та правового регулювання такої податково-правової конструкції як податкові пільги, виявлення проблемних аспектів нормотворчості та правозастосування у вказаній сфері, а також надання обґрунтованих пропозицій і рекомендацій для їх вирішення.

Для досягнення цієї мети були поставлені завдання, які виконано у повному обсязі:

- сформовано визначення поняття «правова природа юридичного явища», на підставі чого досліджено правову природу податкових пільг;
- визначено загальні ознаки правових пільг й особливості податкових пільг;
- здійснено співвідношення податкових пільг із подібними категоріями, серед яких державна підтримка, державна допомога, податкові стимули, податкові преференції;

- наведено підхід до означення принципів установлення податкових пільг;
- охарактеризовано систему принципів установлення податкових пільг;
- запропоновано зміни до податкового законодавства, обумовлені наявністю порушень в податково-правових положеннях принципів установлення податкових пільг;
- здійснено класифікацію податкових пільг із формулюванням конкретних критеріїв;
- визначено неможливість віднесення до податкових пільг такої конструкції як «не є об'єктом оподаткування»;
- розкрито процедуру встановлення податкових пільг на загальнодержавному та місцевому рівнях;
- визначено відсутність необхідності застосування вимог Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» до процедури встановлення податкових пільг на місцевому рівні;
- деталізовано складники права на застосування податкових пільг;
- запропоновано підхід до класифікації ставок податку та збору за деякими критеріями.

**Наукова новизна одержаних результатів.** Представлена робота є комплексним дослідженням проблематики, що стосується правового регулювання податкових пільг, у межах чого вперше згадано про необхідність побудови системи засад, які впливають на нормотворення й правозастосування, зокрема під час дії особливих обставин, що зумовлюють кардинальні зміни у сфері оподаткування.

До найбільш вагомих результатів, які відображають наукову новизну роботи та виносяться на захист, належать такі положення.

*уперше:*

- сформульовано визначення поняття «принципи встановлення податкових пільг», якими є змістовні й процедурні вимоги установчого характеру, спрямовані на впорядкування діяльності суб'єктів, уповноважених

зазначені податкові преференції вводити, змінювати або ж скасовувати, систему яких складають відповідні загальні принципи права, що розкриваються через їх галузево орієнтований контекст, а також окремі принципи податкового права;

- сформовано й досліджено систему принципів установаження податкових пільг, яку складають такі принципи: законність, юридична визначеність (її змістовний і процедурний аспекти), розумність, пропорційність, фіскальна достатність, рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, соціальна справедливість, економічність оподаткування, нейтральність оподаткування, стабільність (як процедурний аспект вияву принципу юридичної визначеності);

- запропоновано зміни до пп. 4.1.7 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, які полягають у доповненні змісту принципу економічності оподаткування, що обґрунтовується необхідністю формування комплексного механізму перевірки ефективності податкових пільг, для чого обов'язково слід здійснювати як попереднє оцінювання ефективності податкових пільг (у процесі нормотворення), так і подальше (у процесі застосування встановлених пільг);

- запропоновано у новій редакції викласти п. 25 підрозд. 10 розд. XX Податкового кодексу України, який передбачає податкову пільгу для самозайнятих осіб, призваних на військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період, що впливає з наявності в положенні Податкового кодексу України проявів порушення декількох принципів установаження податкових пільг, а саме юридичної визначеності, рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, розумності;

- обґрунтовано підхід щодо не віднесення конструкції «не є об'єктом оподаткування», якою оперує податкове законодавство, до категорії податкова пільга, оскільки остання застосовується як звільнення від

обов'язку щодо нарахування та сплати саме податку (що містить усі обов'язкові елементи) або як його сплата в меншому розмірі, а неналежність тих чи інших операцій, майна, доходу тощо до об'єкта оподаткування означає, що в конкретному правовому випадку за конкретним податком або збором відсутній обов'язковий елемент податку – об'єкт;

- запропоновано зміни до ст. 12 Податкового кодексу України, відповідно до яких забезпечуватиметься визначеність відносно незастосування спеціальної процедури прийняття нормативно-правових актів, передбаченої в Законі України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності», протягом провадження процедури з установами податкових пільг сільськими, селищними, міськими радами;

- обґрунтовано позицію, відповідно до якої ставки податку в контексті правового механізму податку поділяються на: а) базові та граничні, що є обов'язковим елементом правового механізму податку; б) знижені, що є податковими пільгами, тобто факультативним елементом правового механізму податку;

*удосконалено:*

- підхід до окреслення змісту поняття «правова природа юридичного явища», під яким мається на увазі сукупність його загальних ознак і особливостей, а також відмінностей останнього від подібних за змістом явищ, завдяки встановленню яких (загальних ознак, особливостей, відмінностей) визначається дійсна сутність феномена, що вивчається;

- обґрунтування щодо виокремлення переліку загальних ознак правових пільг, серед яких: їх належність до допоміжних способів правового регулювання; їх установа на рівні нормативно-правових актів, а не індивідуальних актів; неперсоніфікований характер, який проявляється у закріпленні умов для застосування пільг, яким має відповідати суб'єкт або характер його діяльності для того, щоб ними скористатись; механізм їх прояву, який полягає у встановленні додаткових, виняткових прав для

суб'єктів, або повному чи частковому звільненні від виконання обов'язків; мету їх передбачення, що проявляється у: а) наявності суб'єктивних та/або об'єктивних чинників, які обтяжують правове становище суб'єктів або ускладнюють можливість ведення ними певної діяльності, б) усвідомлення необхідності введення покращених правових умов щодо окремих груп осіб або стосовно проваджуваної такими особами діяльності для досягнення поставлених цілей, що обумовлюють запровадження пільг;

- ідею про виокремлення особливостей податкових пільг, до яких віднесено: 1) їх встановлення в межах конкретної системи законодавства; 2) їх передбачення на рівні податкового законодавства України; 3) проявляються у виконанні платником свого податкового обов'язку з урахуванням особливостей, зумовлених застосуванням пільг; 4) механізм їх дії полягає у звільненні платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку чи збору, або в установленні правообов'язку платника сплачувати податок чи збір у меншому розмірі; 5) надаються у формах, визначених законодавством; 6) є неперсоніфікованими й застосовуються за наявності передбачених законодавством підстав; 7) можуть установлюватися як по податкам, так і по зборам; 8) можуть передбачатись на постійній або на тимчасовій основі; 9) є факультативним елементом правового механізму податку;

- розуміння природи податкових пільг у контексті їх співвідношення з подібними категоріями, на підставі чого визначено, 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;

- формування класифікації податкових пільг за окремими критеріями, серед яких: 1) за формами надання; 2) за суб'єктами встановлення; 3) за підставами для надання; 4) за колом платників, які мають право на застосування пільги; 5) за напрямом використання коштів, вивільнених внаслідок надання податкових пільг; 6) за строком дії;

- позицію про виокремлення нормотворчих процедур у сфері оподаткування, які не виражають винятково податкову природу, однак через специфіку предмета, в межах якого вони провадяться, мають бути додатково досліджені й науково обґрунтовані, зокрема, у контексті строків введення в дію актів про встановлення податкових пільг із огляду на безпосереднє втілення принципу стабільності встановлення цих податкових конструкцій;

- ідею щодо незастосування регуляторного законодавства у процедурі встановлення податкових пільг на місцевому рівні, у межах чого акцентовано, що рішення органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків, зборів, податкових пільг не є регуляторними актами, а Податковий кодекс України не містить посилання на Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» у тому контексті, що з урахуванням останнього органи місцевого самоврядування мають приймати рішення з розглядуваних питань;

*набули подальшого розвитку:*

- підхід відносно сутності й дії принципу стабільності встановлення податкових пільг, зокрема, під час обставин, які викликають введення специфічних правових режимів, у рамках чого визначено, що у період воєнного стану не зупиняється дія принципу верховенства права, проголошеного в ч. 1 ст. 8 Конституції України, а значить і не зупиняється дія принципу юридичної визначеності загалом, і дія принципу стабільності податкового законодавства, зокрема, бо у правовій державі саме режим воєнного стану впливає з режиму верховенства права і підпорядковується останньому, отже, принцип стабільності податкового законодавства і

принцип стабільності встановлення податкових пільг мають дотримуватись навіть в умовах існування певних специфічних правових режимів;

- класифікація ставок податку та збору за критерієм рівня податкового тиску на платника податків, за яким виділено ставки: а) базову (основну), б) знижену, в) підвищену, таким чином визначено, що податкове навантаження на платника може бути: загальним, послабленим, посиленним. Навіть якщо Податковий кодекс України щодо конкретного податку закріплює лише граничну ставку, тобто не визначає його базової (основної), зниженої або підвищеної ставки, безпосереднє визначення останніх відбувається у межах іншого нормативно-правового акта, яким є рішення відповідної сільської, селищної, міської ради про встановлення на території певної адміністративно-територіальної одиниці податку чи збору;

- підхід до виокремлення визначальних складників права на використання пільг, якими є: а) підстава, яка має бути характерна для платника або його діяльності, б) порядок застосування конкретної пільгової податкової преференції, з чого випливає, що аби мати можливість використати податкову пільгу, платник повинен пересвідчитись, що: а) податково-правовою нормою передбачена конкретна підстава, за наявності якої у платника виникає право на пільгу (юридичний складник можливості на застосування конкретної пільги); б) у його випадку наявна підстава для цього (фактичний складник можливості на застосування конкретної пільги), проте сама по собі наявність права не означає, що воно буде автоматично реалізоване, таким чином, щоб застосувати податкову пільгу, платник має дотримуватись визначених податковим законодавством вимог до втілення досліджуваного права у життя;

- міркування про реалізацію права на відмову від застосування податкових пільг, у рамках чого визначено, що загальним правилом відносно податкових пільг із усіх податків і зборів, крім податку на додану вартість, є те, що платник може відмовитись від використання податкових пільг, а спеціальним – він не може цього зробити у разі, коли Податковий кодекс



України це прямо передбачає, водночас загальним правилом щодо податкових пільг із податку на додану вартість є те, що платник не може відмовитись від використання таких податкових пільг, а спеціальним – він може це зробити, якщо Податковий кодекс України це прямо передбачає.

**Обґрунтованість і достовірність отриманих результатів дослідження.** Положення, висновки та рекомендації, що містяться в дисертації, достатньою мірою науково обґрунтовані і достовірні. Це обумовлено застосуванням сукупності філософських, загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання, серед яких: діалектичний (при вивченні поточного стану й тенденцій розвитку податкового законодавства в аспекті введення, зміни, скасування податкових пільг, у тому числі й через обставини суспільного життя), герменевтичний (при аналізі юридичних текстів, формуванні їх розуміння, здійсненні зіставлення положень різних актів, судових рішень, і наведенні власних міркувань щодо інтерпретації останніх), аксіологічний (при означенні мети передбачення правових пільг загалом і податкових пільг зокрема), аналіз і синтез (при виокремленні спочатку загальних ознак, які притаманні правовим пільгам, що дозволило сформулювати перелік особливостей податкових пільг, тим самим створити уявлення про їх природу й призначення), дедуктивний (при формулюванні поняття принципів установаження податкових пільг, яке окреслено на підставі первинного дослідження принципів права як загальнонаукової конструкції, подальшого розгляду поглядів щодо розуміння принципів податкового права та засад податкового законодавства), уявного експерименту (при пропонуванні до розгляду прикладів потенційного існування в податковому регулюванні явищ, які викликали б явне порушення принципу, в межах якого застосовано вказаний метод), порівняльно-правовий (при співвідношенні податкових пільг із подібними категоріями), формально-юридичний (при вивченні низки нормативно-правових актів, їх положень, пояснення змісту тих чи інших норм, наведення прикладів втілення загальних конструкцій у конкретних випадках).

Нормативно-правову та інформаційну основу дослідження складають Конституція України, міжнародно-правові акти, Податковий кодекс України, інші закони України та підзаконні нормативно-правові акти, інтерпретаційні акти вищих судових інстанцій України, проєкти законів України, законодавство зарубіжних країн.

Теоретичну основу дисертації становлять наукові праці національних і зарубіжних правників у сфері податкового права та інших галузей права, а також загальної теорії права.

**Практичне значення одержаних результатів.** Викладені в дисертації пропозиції та висновки можуть використовуватися у: а) *нормотворенні* – при оновленні податкового законодавства в частині правового регулювання податкових пільг; б) *правозастосуванні* – в адміністративній та судовій практиці для вирішення питань, пов'язаних із оподаткуванням, зокрема, щодо встановлення й застосування податкових пільг; в) *науково-дослідній сфері* – для подальшого вивчення й удосконалення пільгового податкового впорядкування, яке має безпосередній вплив і на платників податків, і на суб'єктів, на користь яких стягуються податки та збори; г) *освітньому процесі* – з метою розробки навчально-методичних матеріалів, проведення лекційних і практичних занять, підвищення навчального інтересу здобувачів певного рівня освіти щодо податково-правової проблематики.

**Апробація матеріалів дисертації.** Дисертацію підготовлено на кафедрі податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, обговорено на засіданні кафедри, схвалено і рекомендовано до захисту. Основні наукові положення і висновки, сформульовані в дисертаційній роботі, обговорювалися на круглих столах та міжнародних науково-практичних конференціях, серед яких: Джерела права в наукових юридичних дослідженнях (м. Харків, 20–21 травня 2021 року); Юридичні науки: проблеми та перспективи (м. Запоріжжя, 24–25 лютого 2023 року); Закарпатські правові читання. Право як інструмент стійкості та розвитку в умовах сучасних цивілізаційних викликів (м. Ужгород, 27 квітня

2023 року); Восьмі Таврійські юридичні наукові читання (м. Київ, 16–17 червня 2023 року).

**Повнота викладу матеріалів дисертації в публікаціях здобувачки.** Основні теоретичні положення й висновки дослідження відображено у 8 наукових працях: три статті у наукових фахових виданнях України, одна стаття в іноземному виданні; тези чотирьох доповідей на наукових і науково-практичних конференціях.

*Наукові праці, в яких відображені основні результати дослідження:*

1. Савінова А. В. Ознаки податкових пільг. *Держава та регіони. Серія: Право.* 2023. №3 (81). С. 332–340. DOI: <https://doi.org/10.32782/1813-338X-2023.3.53>.

2. Савінова А. В. Стабільність як принцип установлення податкових пільг. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2023. №9. С. 464–469. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-9/115>.

3. Савінова А. В. Співвідношення податкових пільг із іншими категоріями. *Правова позиція.* 2023. №3 (40). С. 52–58. DOI: <https://doi.org/10.32782/2521-6473.2023-3.9>.

4. Савінова А. В. Реалізація диспозитивного методу правового регулювання податкових відносин при застосуванні податкових пільг. *Knowledge, Education, Law, Management.* 2023. №1 (53). С. 309–314. DOI: <https://doi.org/10.51647/kelm.2023.1.46>.

*Наукові праці, в яких засвідчено апробацію матеріалів дослідження:*

5. Савінова А. В. Джерела права як основа провадження наукового дослідження за темою «Правове регулювання податкових пільг». *Джерела права в наукових юридичних дослідженнях: Тези доповідей аспірантського круглого столу за курсом "Форми (джерела) права", 20-21 травня 2021 р.* Харків: НЮУ ім. Ярослава Мудрого, 2021. С. 103–107.

6. Савінова А. В. Законність як принцип установлення податкових пільг. *Юридичні науки: проблеми та перспективи: матеріали міжнар. наук.-*

практ. конф., м. Запоріжжя, 24-25 лютого 2023 р. Львів - Торунь: Liha-Pres, 2023. С. 339–342. DOI: <https://doi.org/10.36059/978-966-397-292-3-95>.

7. Савінова А. В. Податкові пільги для платників єдиного податку, запроваджені протягом дії воєнного стану. *Закарпатські правові читання. Право як інструмент стійкості та розвитку в умовах сучасних цивілізаційних викликів*: матеріали XV міжнар. наук.-практ. конф., м. Ужгород, 27 квітня 2023 р. Частина II. Львів - Торунь: Liha-Pres, 2023. С. 166–169. DOI: <https://doi.org/10.36059/978-966-397-298-5-120>.

8. Савінова А. В. Розумність як принцип установлення податкових пільг. *Восьмі Таврійські юридичні наукові читання*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Київ, 16-17 червня 2023 р. Львів - Торунь: Liha-Pres, 2023. С. 225–228. DOI: <https://doi.org/10.36059/978-966-397-318-0-59>.

**Оцінка мови та стилю дисертації.** Дисертацію виконано українською мовою з правильним вживанням юридичної та спеціальної термінології. Стиль викладення матеріалу дослідження – науковий.

**Загальний висновок.** Дисертація Савінової А. В. «Правове регулювання податкових пільг» є кваліфікаційною науковою роботою, містить нові науково обґрунтовані результати, які виконують конкретне наукове завдання, що полягає в отриманні наукових та практичних висновків щодо проблематики, яка стосується правового регулювання такої податково-правової конструкції як податкові пільги, виявлення проблемних аспектів нормотворчості та правозастосування у вказаній сфері, а також надання обґрунтованих пропозицій і рекомендацій для їх вирішення.

Дисертація є самостійною науковою працею, яку виконано з дотриманням академічної доброчесності. Наукова новизна, висновки та пропозиції сформульовані авторкою самостійно й обґрунтовані на підставі особистих досліджень.

Дисертація Савінової Альбіни Володимирівни на тему «Правове регулювання податкових пільг» відповідає вимогам Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої

вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 р. № 44, та може бути подана до разової ради для захисту на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право».

**Головуючий на засіданні:**

**завідувач кафедри податкового права**

**Національного юридичного університету**

**імені Ярослава Мудрого,**

**доктор юридичних наук, професор**

**Дмитро КОБИЛЬНИК**

**15 травня 2024 р.**



Підпис *Кобильника Д.*  
Засвідчую  
Нач. ВК *[Signature]*  
*15. 05 2024* р.