

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
«ОДЕСЬКА ЮРИДИЧНА АКАДЕМІЯ»**

СПЮШОВ Денис Юрійович



УДК 346.12:336.221

**ПОДАТКОВЕ СТИМУЛЮВАННЯ ПІДПРИЄМНИЦТВА
ПРИ НАДАННІ ДЕРЖАВНОЇ ДОПОМОГИ:
ГОСПОДАРСЬКО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ**

Спеціальність 12.00.04 – господарське право;
господарсько-процесуальне право

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Одеса – 2021

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана у навчально-науковому Інституті права імені князя Володимира Великого ПрАТ «Вищий навчальний заклад «Міжрегіональна Академія управління персоналом».

Науковий керівник: доктор юридичних наук, професор
Подцерковний Олег Петрович,
член-кореспондент НАПрН України, Національний
університет «Одеська юридична академія»,
завідувач кафедри господарського права і процесу

Офіційні опоненти: **Олюха Віталій Георгійович**,
доктор юридичних наук, доцент,
Державна установа «Інститут економіко-правових
досліджень імені В.К. Мамутова Національної академії
наук України», м. Київ,
провідний науковий співробітник відділу господарсько-
правових досліджень проблем економічної безпеки;

Стась Едуард Павлович,
кандидат юридичних наук, ПрАТ «Страхова компанія
«Теком», м. Одеса, генеральний директор

Захист відбудеться «12» травня 2021 року о 10.00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 41.086.04 Національного університету «Одеська юридична академія» за адресою: 65009, м. Одеса, вул. Фонтанська дорога, 23.

З дисертацією можна ознайомитись у науковій бібліотеці Національного університету «Одеська юридична академія» за адресою: м. Одеса, вул. Академічна, 2.

Автореферат розісланий «09» квітня 2021 року.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради



Г.О. Ульянова

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. В умовах кризової економіки, нестачі власних фінансових ресурсів та здорожчання кредитних, подальший розвиток підприємництва на пряму залежить від того, чи буде запропоновано державою збалансовану модель податкового регулювання з раціональною системою фіскального навантаження та пільг, здатну задовольнити інтереси обох сторін такого зобов'язання – держави і бізнесу. Конструктивне вирішення цього питання потребує посилення ролі та частки стимулюючої функції оподаткування в рамках економічної політики держави та переосмислення сутності податкових заходів і правових засобів та порядку їх застосування в прискоренні економічного розвитку, залученні інвестицій. Податкові стимули в контексті державної підтримки підприємців особливо важливо належно організувати в умовах асоціації України з Європейським союзом (ЄС), членства у міжнародних торговельних організаціях та потреб запобігання переваг спотворення конкуренції.

Розгляд окремих питань податкового стимулювання здійснено представниками економічної науки та наук податкового і фінансового права, зокрема, такими вченими, як: К.В. Андрієвський, А.В. Бризгалін, В.Т. Білоус, С.О. Бондаренко, Л.К. Воронова, Є.Ю. Шапгала, В.А. Паригіна, М.А. Пожидаєва, М.В. Попов, В.О. Рядінська та ін. Питання контролю за додержанням законодавства про захист економічної конкуренції при наданні та використанні державної допомоги (і податкових пільг у т.ч.) суб'єктам господарювання розглядалися у рамках адміністративного права (наприклад, роботи С.С. Онищенко). У свою чергу, проблеми, податкових пільг вченими-господарниками розглядалися здебільшого в рамках засобів державного регулюючого впливу на господарські відносини (В.В. Добровольська, В.К. Мамутов, О.П. Подцерковний, Н.О. Саніахметова та ін.). Розгляд окремих питань податкового стимулювання присвятили свої праці О.П. Загнітко, О.Е. Ліллемає, Д.В. Лічак, Т.В. Некрасова, Я.В. Петруненко, І.М. Феофанова та деякі ін. Разом із тим комплексного господарсько-правового дослідження питання податкового стимулювання підприємництва при наданні державної допомоги в Україні не отримали.

Недостатнє забезпечення на законодавчому рівні стимулюючої функції оподаткування як складової економічної політики держави, нечітке відмежування податкових пільг, стимулів та звільнень, наданих у вигляді державної допомоги суб'єктам господарювання, почасти непрозоре та неефективне їх використання роблять необхідним переосмислення на науковому рівні господарсько-правового механізму податкового стимулювання підприємництва при наданні державної допомоги, з виробленням відповідних пропозицій щодо його застосування та вдосконалення, у тому числі, із врахуванням практики держав-членів ЄС.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження виконано відповідно до плану наукових досліджень ПрАТ «ВНЗ «Міжрегіональна Академія управління персоналом» на тему «Дослідження теоретико-методологічних основ розвитку української державності в контексті світових модернізаційних процесів формування національних громадянських

суспільств: політичний, юридичний, економічний, соціальний, психологічний та управлінський аспекти» на п'ять років (01.2019 – 12.2024) (державний реєстраційний номер 0119U100492), відповідно до яких здобувач досліджував перспективи вдосконалення податкового законодавства в контексті державної підтримки суб'єктів господарювання.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є вивчення сучасного стану правового забезпечення надання державної допомоги суб'єктам підприємницької діяльності у формі податкових пільг та визначення напрямів системного вдосконалення господарсько-правового механізму податкового стимулювання підприємницької діяльності при наданні державної допомоги із урахуванням зарубіжного досвіду, законодавства та практики ЄС.

Для досягнення зазначеної мети були поставлені такі завдання:

- з'ясувати поняття та значення стимулюючої функції оподаткування;
- проаналізувати зарубіжний та вітчизняний досвід податкового стимулювання підприємницької діяльності;
- встановити роль господарського права у реалізації стимулюючої функції оподаткування підприємницької діяльності;
- розглянути правове закріплення державної допомоги в Україні у контексті податкового стимулювання;
- визначити правове закріплення податкових стимулів і пільг як засобів податкового стимулювання підприємницької діяльності в Україні;
- встановити тенденції практики вирішення Антимонопольним комітетом України справ при розгляді податкових пільг як форми державної допомоги;
- визначити правове закріплення державної допомоги стосовно податкових пільг у законодавстві Європейського союзу;
- обґрунтувати сутність критерію вибірковості переваги при наданні державної допомоги у формі податкової пільги на рівні Європейського союзу;
- сформулювати пропозиції щодо удосконалення та гармонізації національного законодавства в досліджуваній сфері.

Об'єктом дисертаційного дослідження є сукупність суспільних відносин, що виникають у процесі державної підтримки суб'єктів господарювання.

Предметом дисертаційного дослідження виступають господарсько-правові аспекти податкового стимулювання підприємницької діяльності при наданні державної допомоги.

Методи дослідження. Методологічну основу дослідження складає сукупність загальних методів наукового пізнання, а також спеціальних методів, що застосовуються в юридичній науці. На підставі діалектичного та формально-логічного методів досліджено поняття та значення стимулюючої функції оподаткування (підрозділ 1.1.), роль господарського права у реалізації стимулюючої функції оподаткування підприємницької діяльності (підрозділ 1.3.), особливості закріплення податкових стимулів і пільг як засобів податкового стимулювання підприємницької діяльності в Україні (підрозділ 1.4) та ЄС (підрозділ 3.1.), критерію вибірковості переваги при наданні державної допомоги у формі податкової пільги на рівні Європейського союзу (підрозділ 3.3).

Формально-юридичний метод використано для вивчення практики вирішення АМКУ та Судом ЄС справ при розгляді податкових пільг як форми державної допомоги (підрозділи 2.2., 3.2). Методи тлумачення норм права використано при з'ясуванні змісту та цільової спрямованості положень законодавства, що досліджуються у роботі, порівняльно-правовий метод – при співставленні існуючих підходів до вирішення досліджуваних питань в Україні, зарубіжних країнах та ЄС (підрозділи 1.1., 1.2, 1.4, 2.1, 3.1, 3.2). На основі використання методів гіпотези і припущення підготовлено пропозиції з удосконалення податкового та господарського законодавства щодо податкового стимулювання підприємництва при наданні державної допомоги.

Теоретична основа дисертаційного дослідження. Теоретичну основу дослідження становлять наукові праці вітчизняних та зарубіжних фахівців у галузі господарського права, податкового та фінансового права, адміністративного права та економіки, серед яких: Бакалінська О.О., Бризгалін А.В., Віннікова О.С., Волокитін Д., Воронова Л.К., Гега П.Т., Гурєєв В.І., Долан Е.Д., Замойский І.Є., Зельдіна О.Р., Знаменський Г.Л., Качур О.В., Кучерявенко М.П., Ліллемєє О.Е., Лічак Д.В., Мамутов В. К., Мартинюк В.П., Молдован О.О., Некрасова Т.В., Онищенко С.С., Петруненко Я.В., Подцерковний О.П., Пожидаєва М.А., Попов М.В., Соколовська А.М., Соскін О.І., Таргулов Я., Федорченко А.В., Феофанова І.М. та інші.

Нормативно-правову базу дисертаційного дослідження складає господарське та податкове законодавство України, окремі нормативно-правові акти Європейського Союзу, СОТ, ОЕСР, Естонії, Ірландії, Кіпру, Нідерландів, Російської Федерації та ін., що визначають порядок оподаткування та надання державної допомоги господарюючим суб'єктам.

Емпіричну базу роботи склали статистичні дані, практика Антимонопольного комітету України та судова практика, зокрема, Конституційного Суду України, господарських судів України та судів ЄС – Європейського суду справедливості та Європейського загального суду.

Наукова новизна одержаних результатів. Новизна наукових положень полягає в тому, що це перше комплексне дослідження господарсько-правових аспектів податкового стимулювання підприємництва при наданні державної допомоги, здійснене на підставі положень вітчизняного законодавства, судової практики, законодавства ЄС та новітньої практики Суду Європейського союзу. Зокрема, на підставі дослідження отримані такі основні результати:

вперше:

запропоновано під поняттям «отримувач державної допомоги» розуміти будь-яку особу (групу осіб) незалежно від організаційно-правового статусу та порядку фінансування, що здійснює підприємницьку діяльність, а саме здійснює продажі товарів, виконання робіт чи надання послуг та діє у конкурентному середовищі господарської діяльності;

визначено принципи господарської оцінки ефективності податкових пільг, що надаються суб'єктам господарювання, зокрема: прозорість; передбачуваність; автоматичність у наданні; рівність платників податків у праві на податкову пільгу

і недопустимість введення неконкурентних критеріїв; недопустимість створення додаткових можливостей для уникнення або ухилення від оподаткування інших доходів (або доходів інших платників); системність; цілеспрямованість; раціональність; контроль з боку держави; одержання державою зворотної корисності від платника податків;

обґрунтовано необхідність дотримання економіко-правових критеріїв для сприяння досягненню поставлених державою завдань при впровадженні податкової пільги, серед яких: 1) мета впровадження податкової пільги – фінансова, економічна або соціальна – повинна чітко усвідомлюватись законодавцем і бути доступною для громадськості; 2) форма податкової пільги має якнайкраще відповідати поставленій меті; 3) держава повинна здійснити чіткий аналіз ймовірних позитивних та негативних наслідків застосування податкової пільги; 4) механізм надання податкової пільги повинен мінімізувати можливості для її застосування з метою ухилення від оподаткування доходів, на які не спрямована дія такої податкової пільги; 5) застосування податкової пільги повинне мати визначений кінцевий результат, який дозволить оцінити ефективність такої засоби стимулювання; 6) оцінка ефективності та її публічність мають бути не правом, а обов'язком держави;

обґрунтовано критерії визнання податкових пільг державною допомогою, до яких, з урахуванням законодавства та новітньої практики в ЄС, мають бути віднесені: наявність переваг, вибірковості та наслідки у вигляді впливу на конкуренцію, та правила/особливості їх врахування для встановлення наявності/відсутності державної допомоги, а також необхідність їх застосування судами України при розгляді справ щодо державної допомоги, виходячи з положень статті 264 Угоди про асоціацію між Україною та ЄС;

удосконалено:

розмежування понять «податковий стимул» і «податкова пільга» з розумінням першого терміну як більш загального правила оподаткування, що застосовується до будь-якого елементу податку, має здебільшого довгостроковий характер, розповсюджується на всіх платників податків та на всі види діяльності, є обов'язковим до застосування, забезпечується державним примусом та не обов'язково призводить до прямої фінансової, економічної або соціальної користі для держави; а другого – як виключення, винятку із загальних правил оподаткування, що застосовується до будь-якого елементу податку, має здебільшого тимчасовий характер, розповсюджується на окремих платників податків або їх групи, за загальним правилом не є обов'язковим для застосування і не забезпечується державним примусом, при цьому її застосування повинно призводити до отримання державою фінансової та/або економічної, та/або соціальної користі, що обов'язково контролюється державою;

перелік умов, виконання державою яких сприятиме підвищенню прозорості та ефективності впроваджуваної податкової пільги: (i) здійснити публічне обговорення ініціативи; (ii) визначити цілі надання податкової пільги; (iii) розрахувати прогнозовані втрати бюджетів і встановити приблизний період, по закінченню якого податкова пільга досягне поставлених державою цілей; (iv)

впроваджувати податкову пільгу виключно шляхом прийняття законів у сфері оподаткування, а не актів, що регулюють відносини в інших сферах; (v) критерії для отримання податкової пільги повинні бути чіткими та прозорими; (vi) держава повинна встановити дати початку та закінчення дії податкової пільги тощо.

підхід до сплати податку як концепції поворотної послуги, яка має забезпечуватись не державним примусом, а самостійними діями платника податків, який вмотивований отримуваними від держави суспільно-значимими благами та позитивними наслідками для його підприємницької діяльності; водночас, послуга держави із впровадження заходів податкового стимулювання повинна забезпечуватись зворотною послугою з боку платника податків та призводити до виконання державою одного чи декількох поставлених перед оподаткуванням завдань (як у межах фінансової, так і регулюючої функції);

визначення «незначної державної допомоги» відповідно до нормативного регулювання на рівні ЄС із її розумінням як державної допомоги одному підприємству, сукупний розмір якої незалежно від її форми та джерел не перевищує за будь-який трирічний період суму, еквівалентну 200 тисячам євро, визначеної за офіційним валютним курсом, встановленим Національним банком України, що діяв на останній день фінансового року, окрім державної допомоги у формі податкової пільги, розмір якої неможливо розрахувати наперед;

обґрунтування використання «принципу законних очікувань» при розгляді справ стосовно податкових пільг як державної допомоги для забезпечення захисту прав підприємців-бенефіціарів у випадках, коли: 1) особа, щодо якої застосований певний акт чи захід, не повинна була мати можливість передбачити зміну законодавства чи підходів до його трактування зі сторони уповноважених органів; 2) якщо уповноважений орган після визнання допомоги законною чи встановлення відсутності державної допомоги дійде висновку про незаконність державної допомоги без існування істотної зміни обставин, а лише у зв'язку з переглядом свого раніше прийнятого рішення;

підходи до кваліфікації дискримінаційного характеру положень угод про уникнення подвійного оподаткування загалом та непослідовної практики держави у формулюванні таких положень у разі встановлення ознак неоднакового застосування в аналогічних ситуаціях чи щодо підприємств, які є резидентами різних держав, що може мати наслідком подвійне неоподаткування, непропорційну відмінність від положень національного законодавства та ін.;

розуміння податкових пільг як засобів державного регулювання господарської діяльності, що вимагає узгодження ГКУ та ПКУ задля належного застосування положень ст.ст. 12 та 26 ГКУ уповноваженими органами, правильного трактування податкових стимулів через систему податкових заходів у вигляді диференціації ставок податків, зменшення податкової бази, зміни або виключення об'єкта оподаткування, а також встановлення відмінностей від податкових пільг;

дістали подальшого розвитку положення щодо:

визнання на державному рівні, поряд із фінансовою та регулюючою функціями, стимулюючої і стримувальної функцій оподаткування для підприємницької

діяльності (які реалізуються через систему елементів податкового механізму – пільг і звільнень), що дозволить державі ефективніше розмежовувати спрямованість заходів податкової політики і, відповідно, впроваджувати такі заходи залежно від поставлених цілей;

розуміння змісту державної допомоги у формі податкових пільг, яка полягає в неонов'язковій фактичній передачі державних ресурсів, але, тим не менш, ставить бенефіціарів у більш сприятливе фінансове становище, ніж інших платників податків, а, отже, може бути визнана державною допомогою та стає об'єктом антимонопольно-конкурентного контролю;

дотримання принципу стабільності (незмінності) протягом кількох років загальних правил оподаткування в сучасній Україні як надважливого чинника формування позитивного інвестиційного клімату, розвитку та належного функціонування економіки, підвищення довіри бізнесу та громадян до влади; у цьому контексті зміна / скасування податкової пільги повинна відбуватися із забезпеченням балансу між потребами держави та закономірними очікуваними інтересами суб'єктів господарювання;

підготовки роз'яснень АМКУ стосовно ознак державної допомоги та критеріїв її визначення, підстав визнання податкових пільг державною допомогою та випадків, коли суб'єкт визнається надавачем державної допомоги, з метою формування єдиної практики застосування АМКУ законодавства України про державну допомогу із урахуванням практики Суду Європейського союзу.

Практичне значення одержаних результатів визначається тим, що висновки та рекомендації дисертаційного дослідження можуть бути використані для вдосконалення чинного законодавства, зокрема для внесення змін та доповнень до Господарського та Податкового кодексів України, у правозастосовчій діяльності, у подальших наукових розробках з питань державного регулюючого та стимулюючого впливу оподаткування на економіку, підготовці науково-практичних видань, підручників, навчальних посібників і викладанні навчальних дисциплін «Господарське право», «Податкове право» та ін.

Особистий внесок аспіранта в отриманні наукових результатів. Наукові результати дисертаційної роботи отримані автором самостійно на підставі аналізу наукової літератури, правових джерел зарубіжних країн, законодавства України та ЄС і практики його застосування.

Апробація результатів дослідження. Теоретичні положення, висновки, пропозиції, викладені в дисертації, були предметом доповідей та обговорень на наукових та науково-практичних конференціях, зокрема, на: Науково-практичній конференції «10 років застосування Господарського кодексу України: сучасний стан та перспективи вдосконалення кодифікації» (Київ, 14 листопада 2014 р.); V Всеукраїнській науковій конференції студентів, аспірантів та молодих вчених «Економіко-правовий розвиток сучасної України» (Одеса, 20-21 листопада 2015 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Правові та інституційні механізми забезпечення розвитку держави та права в умовах євроінтеграції» (Одеса, 20 травня 2016 р.), обговорювалися на засіданнях кафедри цивільного та господарського права Інституту права імені князя Володимира Великого

ПрАТ «ВНЗ «МАУП» та кафедри господарського права і процесу НУ «ОЮА», використовувалися у законопроектній роботі, зокрема відображені у проекті Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» для уточнення окремих положень з метою адаптації до положень законодавства Європейського союзу» (довідка від 27.01.2021).

Публікації автора за темою дослідження. Основні теоретичні положення та висновки дисертаційної роботи викладено у шести статтях, з яких 4 опубліковано у наукових фахових виданнях України, 2 – у періодичних наукових виданнях інших держав, а також у семи тезах доповідей на наукових та науково-практичних конференціях та інших працях апробаційного характеру.

Структура та обсяг дисертації. Робота складається зі вступу, трьох розділів, поділених на дев'ять підрозділів. Загальний обсяг дисертації становить 252 сторінок, з них 30 сторінок – список використаних джерел, який складається з 202 найменувань.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовується актуальність теми дисертаційного дослідження, зв'язок роботи з науковими програмами, темами, визначено мету та задачі, об'єкт і предмет дослідження, охарактеризовано його методологічну, нормативну та емпіричну основи, розкрито наукову новизну та практичне значення одержаних результатів, наведено відомості про апробацію та публікації результатів дисертації.

Перший розділ «Загальні засади податкового стимулювання підприємницької діяльності» складається з чотирьох підрозділів, в яких досліджується сутність стимулюючої функції оподаткування, зарубіжний та вітчизняний досвід податкового стимулювання підприємництва та роль господарського права у відповідному регулюванні.

У **підрозділі 1.1 «Поняття та значення стимулюючої функції оподаткування»** розглядаються стимулююча і стримувальна функції оподаткування для підприємництва.

З'ясовано, що податкові стимули та оподаткування загалом не завжди є основними факторами, що впливають на зацікавленість платника податків здійснювати ту чи іншу господарську діяльність; причиною для відмови у здійсненні інвестицій навіть при наявності значних податкових стимулів можуть стати відсутність політичної та економічної стабільності, прозорості законодавства, значний рівень корупції та висока фіскальна спрямованість дій податкових органів.

На підставі аналізу переваг та недоліків надання податкових пільг встановлено, що податкове стимулювання може бути швидким і ефективним при дотриманні принципів: прозорості; передбачуваності; автоматичності у наданні; рівності платників податків у праві на податкову пільгу і недопустимості введення неконкурентних критеріїв; недопустимості створення додаткових можливостей для уникнення або ухилення від оподаткування інших доходів (або доходів

інших платників); системності; цілеспрямованості; раціональності; контролю з боку держави; одержання державою зворотної корисності від платника податків.

Обґрунтовано економіко-правових критеріїв пільгування, серед яких: 1) мета впровадження податкової пільги – фінансова, економічна або соціальна – повинна чітко усвідомлюватись законодавцем і бути доступною для громадськості; 2) форма податкової пільги має якнайкраще відповідати поставленій меті; 3) держава повинна здійснити чіткий аналіз ймовірних позитивних та негативних наслідків застосування податкової пільги; 4) механізм надання податкової пільги повинен мінімізувати можливості для її застосування з метою ухилення від оподаткування доходів, на які не спрямована дія такої податкової пільги; 5) застосування податкової пільги повинне мати визначений кінцевий результат, який дозволить оцінити ефективність такого засобу стимулювання; 6) оцінка ефективності та її публічність мають бути не правом, а обов'язком держави.

Визначено ряд основних економіко-правових критеріїв, дотримання яких уповноваженими органами при впровадженні податкової пільги сприятиме досягненню поставлених державою завдань оподаткування.

У підрозділі 1.2 *«Зарубіжний та вітчизняний досвід податкового стимулювання підприємницької діяльності»* здійснено огляд законодавства ЄС, Кіпру, Норвегії, Нідерландів, Естонії, Іспанії та України з питань податкового стимулювання підприємництва, визначено вплив податкових чинників при побудуванні великих підприємств та транснаціональних груп компаній. Підкреслено, що залежно від того, наскільки великим є підприємство чи група підприємств, здійснюється аналіз податкових наслідків та ризиків окремих операцій чи дій, а також відмінність таких операцій чи дій у різних країнах з т.з. оподаткування.

Визначено критерії недобросовісної податкової конкуренції, в тому числі, розроблені ОЕСР.

Визначено найбільш розповсюджені форми податкових пільг, які в різні часи надавалися як в Україні, так і в зарубіжних країнах, зокрема: (i) звільнення від оподаткування (податкові канікули); (ii) звільнення від / зниження експортних / імпорتنих податків та зборів; (iii) податкові вирахування / кредити; (iv) встановлення зниженої ставки податку для окремих доходів / видів продукції / транзакцій; (v) функціонування спеціальних економічних зон; (vi) прискорена амортизація; (vii) сприятливі умови вирахувань окремих видів витрат із податкової бази; (viii) сприятливі умови оподаткування реінвестованого прибутку; (ix) знижені ставки або звільнення від податку на репатріацію при виплаті дивідендів та процентів (пільги у зв'язку з фінансуванням); (x) сприятливе оподаткування ліцензійних платежів; (xi) зниження ставок або звільнення від ПДВ або інших податків з продажу; (xii) сприятливі умови оподаткування доходів високооплачуваних фізичних осіб-нерезидентів; (xiii) різні податкові пільги або режими, які надаються для підтримки конкретних галузей економіки або діяльності (наприклад, стимулювання сільського господарства або інновацій). Проаналізовано

переваги та недоліки впровадження вказаних податкових пільг для суб'єктів підприємництва та держави.

Зроблено висновок, що різноманіття податкових пільг зумовлює необхідність вибору уповноваженими органами тієї пільги, яка завдасть найменшої шкоди державі з т.з. зору недоотриманих податків, буде цінною для цільової категорії платників і обмежуватиме можливість її використання для ухилення від сплати податків/ уникнення оподаткування іншими платниками, а їх розробка та впровадження вимагає визначення цільової групи (компаній або доходів/витрат, на які буде розповсюджуватися пільга) та форми пільги.

У підрозділі 1.3 «Роль господарського права у реалізації стимулюючої функції оподаткування підприємницької діяльності» досліджується вплив заходів господарсько-правового характеру на забезпечення ефективності стимулюючої функції оподаткування та обґрунтовується необхідність її розгляду як складової економічної політики держави.

Доведено взаємопов'язаність положень ГКУ та ПКУ, а також взаємодія господарського та податкового права, коли перше визначає основні змістовні принципи функціонування системи оподаткування в Україні, беручи за основу потреби економіки та бізнесу, а друге – формує систему оподаткування виходячи з загальних фіскальних принципів та оптимальних публічних процедур у цих відносинах.

Розглянуто місце податків, податкових пільг та стимулів у механізмі державного регулювання господарської діяльності та проаналізовано основні господарські принципи побудови системи правового регулювання оподаткування суб'єктів господарювання: оптимального поєднання фіскальної та стимулюючої функцій оподаткування; стабільності (незмінності) протягом кількох років загальних правил оподаткування; усунення подвійного оподаткування; узгодженості з податковими системами інших країн.

Відзначено, що дотримання принципу стабільності (незмінності) протягом кількох років загальних правил оподаткування в сучасній Україні виступає надважливим чинником формування позитивного інвестиційного клімату, розвитку та належного функціонування економіки, підвищення довіри бізнесу та громадян до влади; у цьому контексті зміна / скасування податкової пільги повинна відбуватися із забезпеченням балансу між потребами держави та закономірними очікуваними інтересами суб'єктів господарювання.

Визначено позитивні економічні наслідки подальшої уніфікації податкового законодавства із господарським.

Підрозділ 1.4 «Правове закріплення податкових стимулів і пільг як засобів податкового стимулювання підприємницької діяльності в Україні» присвячений встановленню правової природи податкових стимулів та пільг.

Встановлено, що податковий стимул як засіб податкового стимулювання підприємництва є ширшим поняттям, ніж податкова пільга. За такого підходу правова природа податкової пільги базується на розширенні прав окремих платників податків або зменшенні обсягу їхніх обов'язків. Аналізується порядок контролю за пільгами, їх ефективність та втрати бюджету.

Правове закріплення податкових стимулів і пільг здійснюється на двох рівнях оподаткування: законного та підзаконного. Податкові стимули, які є частиною обов'язкових правил оподаткування, можуть встановлюватися, змінюватися та скасовуватися виключно Верховною Радою України; інші органи влади можуть мати лише повноваження щодо конкретизації механізму та порядку застосування податкових стимулів, а також встановлювати податкові стимули, які застосовуються до місцевих податків і зборів (але виключно у межах, чітко визначених ПКУ). З метою врегулювання порядку встановлення податкових пільг місцевими радами та уникнення протиправного розширення/звуження ними дії податкової пільги запропоновано внести зміни до пп. 12.3.7 п. 12.3 ст. 12 ПКУ.

Задля підвищення якості контролю уповноваженими органами за ефективністю податкових пільг запропоновано поширити вимоги щодо обов'язкового подання звітності про користування не лише тими податковими пільгами, які призводять до втрат бюджету у зв'язку з недоотриманням сум податків та зборів, а й пільг, що виникають у зв'язку зі зміною таких елементів податку, як податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку та загалом не призводять до зниження або скасування сум податкових зобов'язань, проте, полегшують «податковий тягар» платника.

На підставі проведеного розмежування між податковими стимулами та пільгами пропонується внести зміни до ст. 30 ПКУ щодо уточнення визначення «податкова пільга», підстав її надання, встановлення невичерпного переліку форм її втілення та порядку здійснення контролю за її ефективністю, що має на меті удосконалення практики її застосування та підвищення її стимулюючого ефекту.

У другому розділі **«Особливості надання податкових пільг у розрізі законодавства України про державну допомогу і практики АМКУ»**, що складається з двох підрозділів, розглядаються питання правового закріплення державної допомоги та її видів, у т.ч. у формі податкових пільг, досліджується сучасна практика розгляду справ уповноваженим органом (АМКУ) щодо податкових пільг, наданих суб'єктам господарювання як державна допомога.

У підрозділі 2.1 **«Правове закріплення державної допомоги в Україні у контексті податкового стимулювання»** проаналізовано доктринальний та законодавчий підходи до розуміння державної допомоги з погляду податкового стимулювання.

Обґрунтовується, що державна допомога є окремою формою підтримки.

Запропоновано розмежовувати пряму державну допомогу у формі податкової пільги (коли переваги від надання державної допомоги отримує та особа, яка користується податковою пільгою) та непряму (коли переваги від надання державної допомоги отримує особа, яка не користується податковою пільгою). Окрім того, державна допомога кваліфікована позитивною або негативною: позитивна державна допомога полягає у наявності наміру надавача державної допомоги надати пряму чи непряму підтримку особі, внаслідок чого така особа

отримує певні переваги, а у випадку негативної державної допомоги надавач допомоги не має наміру підтримати жодну особу, навпаки, завданням надавача допомоги є позбавлення певних переваг або посилення відповідальності певної особи чи групи осіб (наприклад, позбавлення права на податкову пільгу), внаслідок чого інша особа чи група осіб фактично отримують переваги.

Встановлено, що окремі форми податкових пільг не спричиняють передачі ресурсів держави чи місцевих ресурсів та втрати доходів бюджетами різних рівнів. Доведено, що державна допомога може існувати у формі податкової пільги, а не податкового стимулу, оскільки завжди є винятком із загальних правил оподаткування, а її надання може стосуватися зміни будь-якого з елементів податку, що зумовлює внесення змін до відповідного закону.

Визначаються перспективи вдосконалення поняття «отримувачем державної допомоги» з метою поширити положення Закону на усіх потенційних бенефіціарів державної допомоги при розгляді справ щодо надання державної допомоги, відповідно до законодавства та практики ЄС обмежити дію Закону лише особами, які здійснюють підприємництво.

Розроблено зміни до ч. 1 ст. 1 Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» шляхом уточнення наступних понять: «індивідуальна державна допомога», «незначна державна допомога», «програма державної допомоги».

Обґрунтоване подальше удосконалення та деталізація переліку надавачів державної допомоги, оскільки визначення надавача державної допомоги через критерій «ініціює та/або надає державну допомогу» не завжди дозволяє визначити конкретний відповідальний орган – Верховну Раду України, Кабінет Міністрів України (у випадках, коли він виступає ініціатором законопроекту) чи юридичних осіб-фактичних надавачів.

У підрозділі 2.2 «Вирішення Антимонопольним комітетом України справ при розгляді податкових пільг як форми державної допомоги» досліджуються роз'яснення та рішення АМКУ у справах щодо розгляду податкових пільг як державної допомоги з метою з'ясування позицій АМКУ та інших державних та місцевих органів у даній категорії справ.

Обґрунтовується спірність/хибність підходу АМКУ до невизнання державною допомогою встановлення органами місцевого самоврядування місцевих податків та зборів, які не мають індивідуального характеру для окремих суб'єктів господарювання, не надають переваг суб'єктам господарювання, не мають вибіркового характеру, через невстановлення АМКУ відповідності надаваної підтримки усім критеріям державної допомоги, передбачених Законом України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» та відсутність висновків щодо кваліфікації як державної допомоги тих чи інших дій місцевих органів щодо встановлення податкових пільг.

Відзначено прагнення уповноваженого органу до застосування законодавства ЄС та практики ЄС при розгляді справ щодо державної допомоги в Україні, що, однак, не може бути підставою для неврахування положень законодавства України у цій сфері, що суперечать законодавству ЄС.

Підкреслено необхідність підготовки роз'яснень АМКУ стосовно ознак державної допомоги та критеріїв її визначення, підстав визнання податкових пільг державною допомогою, кваліфікації дій місцевих органів щодо встановлення ставок місцевих податків нижче граничного розміру ставок, передбачених ПКУ, та випадків, коли суб'єкт визнається надавачем державної допомоги, з метою формування єдиної практики застосування АМКУ законодавства України про державну допомогу з урахуванням практики СЄС.

Третій розділ «Підтримка підприємств податковими заходами відповідно до регуляторної та судової практики органів ЄС» складається з трьох підрозділів, присвячених правовому аналізу законодавства про державну допомогу у формі податкових пільг і практики його застосування у ЄС.

У підрозділі 3.1 *«Правове закріплення державної допомоги стосовно податкових пільг у законодавстві Європейського союзу»* досліджується досвід правового регулювання надання державної допомоги у формі податкових пільг суб'єктам підприємництва на рівні ЄС, визначається відповідність актів національного законодавства у цій сфері їх основним засадам (положенням).

Досліджено законодавство ЄС у сфері державної допомоги, представлене статтями 107-109 Договору про функціонування Європейського союзу (ДФЕС), регламентами Ради ЄС та Європейської комісії (ЕК), інформаційними повідомленнями ЕК.

Визначено процедуру повідомлення Європейській Комісії державою-членом ЄС про плани надання чи зміни допомоги до моменту введення її у дію, що забезпечує здійснення ЕК моніторингу нової та постійного нагляду за існуючою допомогою; акцентовано увагу на «положенні про зупинення» (standstill clause) – правилі, що обмежує можливість імплементації державної допомоги до моменту прийняття ЕК позитивного рішення (2 місяці) і надає усім заінтересованим особам право на захист своїх прав та інтересів у зв'язку з існуванням державної допомоги.

Встановлено, що оцінка державної допомоги як несумісної із внутрішнім ринком ЄС здійснюється залежно від наслідків допомоги («надання переваг окремим підприємствам чи виробництву певних товарів»), а не від суб'єктів – одержувачів допомоги, що пояснює відсутність у законодавстві ЄС переліку осіб, яким надається допомога (кваліфікація проводиться щодо фактичних бенефіціарів) та приблизного переліку форм допомоги.

Визначено випадки, коли Суд ЄС відповідно до повідомлення ЕК № 2009/С85/01, визнається уповноваженим органом для тлумачення законодавства про державну допомогу. З'ясовано, що у ЄС пільги зі сплати податків, що надаються певним особам, загалом не можуть бути підставою для оскарження такої державної допомоги іншими платниками податків: право на оскарження таких податкових пільг може існувати лише у випадку, якщо податкове навантаження інших платників податків існує у прямій залежності від податкових пільг для першої категорії платників податків (наприклад, якщо податкові пільги одних компенсуються за рахунок збільшення податкового навантаження інших).

У підрозділі 3.2 *«Практика застосування законодавства про державну допомогу стосовно податкових пільг Судом Європейського союзу»* здійснюється аналіз практики Суду Європейського союзу (СЕС) у справах щодо надання державної допомоги у формі податкових пільг та підходів до її кваліфікації як допомоги, у тому числі – у контексті її використання Україною як джерела тлумачення в силу приписів ст. 264 Угоди про асоціацію.

Найбільша кількість спорів у ЄС виникає що тлумачення поняття допомоги та його ознак (ст. 107 ДФЕС). Основні з них – критерії переваги та вибірковості – при їх застосуванні до податкових правовідносин за практикою ЄС співвідносяться як загальне правило оподаткування та податкова пільга: наявність переваги ще не означає, що існує державна допомога, а встановлення же вибірковості такої переваги може означати, що така допомога існує.

За практикою СЕС перевагою визнається будь-яка економічна вигода, яку підприємство не могло би отримати за нормальних економічних умов, при цьому перевага існує не лише у випадку отримання позитивних вигід, але і у випадку реалізації заходів, що зменшують витрати, які зазвичай включаються до бюджету підприємства, які, хоча і не є субсидіями у прямому значенні слова, але мають аналогічний характер та досягають подібного економічного ефекту. Оцінка наявності переваги здійснюється на підставі досягнутого ефекту (у т.ч. за допомогою «тесту приватного інвестора») із врахуванням намірів національних органів, які впровадили такий захід. Визначено умови та підстави визнання СЕС державної допомоги допустимою/законною за наявності ознак переваги та вибірковості.

Встановлено, що критерій впливу на конкуренцію може виконуватися у випадку наявності навіть теоретичної можливості існування конкуренції на окремому ринку зараз (без економічного аналізу та розрахунків) або у майбутньому (обґрунтовуватись наявними обставинами, цілями діяльності підприємства). Вплив на конкуренцію не обов'язково повинен виявлятися у вигляді збільшення частки підприємства на ринку – достатнім наслідком є звільнення підприємства від витрат, які воно мало би понести у процесі своєї щоденної підприємницької діяльності, що призводить до зміцнення його конкурентного становища.

Досліджено реалізацію принципів пропорційності, правової визначеності та законних очікувань в контексті надання державної допомоги.

У підрозділі 3.3 *«Критерій вибірковості переваги при наданні державної допомоги у формі податкової пільги на рівні Європейського союзу»* встановлюється, що для визнання вибірковим певний захід чи правило оподаткування повинне бути дискримінаційним, – держава має відхилитися від положень власного законодавства на користь певних (але не всіх) підприємств.

Визначаються три етапи аналізу ЄК наявності географічної, юридично-матеріальної та фактично-матеріальної вибірковості, який передбачає: (1) визначення референтної системи, з якою буде порівнюватись захід, що може бути визнаний державною допомогою; (2) встановлення, чи є певний захід винятком з референтної системи *prima facie* (на перший погляд); (3) якщо захід є вибірковим

prima facie, визначення наявності або відсутності обґрунтування природою чи загальною схемою системи.

Виділено застосування у практиці ЄС двох підходів до встановлення вибіркової певних податкових заходів: перший ґрунтується на визначенні положень національного законодавства держави, що є загальною податковою системою, та положень, що визнаються відступом від загальних правил (національний підхід); другий підхід ґрунтується на визначенні абстрактної справедливої податкової системи та її порівнянні із застосовуваними заходами податкової політики (нормативний підхід). Останній підхід, застосовуваний ЄК спільно із ЄС, запроваджує концепцію дискримінаційних систем і гіпотетичних орієнтирів, чим необґрунтовано надає ЄК широкий простір для порівняння заходів податкової політики та визначення їх еквівалентності.

Встановлено, що вибіркове, дискримінаційне застосування положень угод про уникнення подвійного оподаткування загалом та непослідовна практика держави у формулюванні таких положень у разі встановлення ознак неоднакового застосування в аналогічних ситуаціях чи щодо підприємств, які є резидентами різних держав, що може мати наслідком подвійне неоподаткування, непропорційну відмінність від положень національного законодавства та ін., може визнаватись наданням державної допомоги.

ВИСНОВКИ

У дисертаційному дослідженні наведено теоретичні і практичні узагальнення і нове вирішення наукового завдання, пов'язаного з визначенням господарсько-правових аспектів податкового стимулювання при наданні державної допомоги із урахуванням зарубіжного досвіду, стандартів міжнародних організацій та ЄС. Підсумком дослідження стали такі основні висновки:

1. Отримувач державної допомоги – будь-яка особа (група осіб), незалежно від організаційно-правового статусу та порядку фінансування, що здійснює підприємницьку діяльність, а саме здійснює продажі товарів, виконання робіт чи надання послуг, та діє у конкурентному середовищі господарської діяльності.

2. Принципами господарської оцінки ефективності податкових пільг, що надаються суб'єктам господарювання, є: прозорість; передбачуваність; автоматичність у наданні; рівність платників податків у праві на податкову пільгу і недопустимість введення неконкурентних критеріїв; недопустимість створення додаткових можливостей для уникнення або ухилення від оподаткування інших доходів (або доходів інших платників); системність; цілеспрямованість; раціональність; контроль з боку держави; одержання державою зворотної корисності від платника податків.

3. Вимагають дотримання наступні економіко-правові критерії сприяння досягненню поставлених державою завдань при впровадженні податкової пільги: 1) мета впровадження податкової пільги – фінансова, економічна або соціальна – повинна чітко усвідомлюватись законодавцем і бути доступною для громадськості; 2) форма податкової пільги має якнайкраще відповідати

поставленій меті; 3) держава повинна здійснити чіткий аналіз ймовірних позитивних та негативних наслідків застосування податкової пільги; 4) механізм надання податкової пільги повинен мінімізувати можливості для її застосування з метою ухилення від оподаткування доходів, на які не спрямована дія такої податкової пільги; 5) застосування податкової пільги повинне мати визначений кінцевий результат, який дозволить оцінити ефективність такої засобу стимулювання; 6) оцінка ефективності та її публічність мають бути не правом, а обов'язком держави.

4. Критерії визнання податкових пільг державною допомогою, визначені у законодавстві та практиці ЄС, правила/особливості їх врахування для встановлення наявності/відсутності державної допомоги є обов'язковими для застосування судами України при розгляді справ щодо державної допомоги виходячи з положень статті 264 Угоди про асоціацію між Україною та ЄС.

5. Поняття «індивідуальна державна допомога» та «програма державної допомоги» мають бути уточнені в у Законі України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» шляхом закріплення положень про те, що індивідуальна державна допомога – це захід державної допомоги, здійснюваний поза межами програми державної допомоги, а також окремі заходи державної допомоги, здійснювані в межах програми державної допомоги, але такі, що підлягають повідомленню згідно з умовами такої програми та вказаним законом, на підставі якого окремим підприємствам чи окремим групам підприємств надається державна допомога у відповідності до рішення надавача державної допомоги; у свою чергу, програма державної допомоги – нормативно-правовий акт або сукупність актів, або сукупність певних положень нормативно-правового акту чи актів, на підставі яких певним категоріям підприємств, що відповідають заздалегідь встановленим критеріям, передбачається надання державної допомоги впродовж певного або невизначеного періоду у визначеному або невизначеному розмірі.

6. Державна допомога може існувати у формі податкової пільги, а не податкового стимулу, оскільки завжди є винятком із загальних правил оподаткування, а її надання може стосуватися зміни будь-якого з елементів податку, що зумовлює внесення змін до визначення «державної допомоги» у профільному законі.

7. Розгляд податкових пільг як засобів державного регулювання господарської діяльності вимагає узгодження ГКУ та ПКУ задля належного застосування положень ст.ст. 12 та 26 ГКУ уповноваженими органами, правильного трактування податкових стимулів через систему податкових заходів у вигляді диференціації ставок податків, зменшення податкової бази, зміни або виключення об'єкта оподаткування, а також встановлення відмінностей від податкових пільг.

8. Для підвищення якості контролю уповноваженими органами за ефективністю податкових пільг вимоги щодо обов'язкового подання звітності про користування податковими пільгами мають бути поширені на пільги, які загалом не призводять до зниження або скасування сум податкових зобов'язань, проте полегшують «податковий тягар» платника.

9. Для забезпечення захисту прав підприємців-бенефіціарів при розгляді справ стосовно податкових пільг як державної допомоги необхідним є використання «принципу законних очікувань» у випадках, коли: 1) особа, щодо якої застосований певний акт чи захід, не повинна була мати можливість передбачити зміну законодавства чи підходів до його трактування зі сторони уповноважених органів; 2) якщо уповноважений орган після визнання допомоги законною чи встановлення відсутності державної допомоги дійде висновку про незаконність державної допомоги без існування істотної зміни обставин, а лише у зв'язку з переглядом свого раніше прийнятого рішення;

10. Удосконалення практики застосування податкових пільг як державної допомоги та підвищення їх стимулюючого ефекту вимагає внесення змін до ст. 30 ПКУ щодо уточнення визначення «податкова пільга», підстав її надання, встановлення невичерпного переліку форм її втілення та порядку здійснення контролю за її ефективністю.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ АВТОРОМ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ:

Статті у фахових періодичних виданнях:

1. Подцерковний О.П., Сіюшов Д.Ю. Законодавчі проблеми трансшипменту. *Актуальні проблеми держави і права : зб. наук. пр.* Нац. ун-т «Одеська юрид. акад.». Одеса : Юрид. літ., 2013. Вип. 69. С. 483-489.

2. Сіюшов Д.Ю. Про стимулюючу функцію оподаткування для розвитку господарських правовідносин. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2016. Т.1. Вип. 6. С. 144-148.

3. Сіюшов Д.Ю. О понятии налоговой льготы и экономико-правовой оценке ее эффективности. *Закон и Жизнь*. 2017. № 3/2. С. 117-121.

4. Сіюшов Д.Ю. Застосування Судом Європейського союзу законодавства про державну допомогу у формі податкових пільг. Підприємництво, господарство і право. 2021. №1. С. 73-80.

5. Сіюшов Д.Ю. Щодо правового закріплення державної допомоги стосовно податкових пільг у законодавстві Європейського союзу. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2020. №6 (том 2). С. 75-81.

6. Сіюшов Д.Ю. Щодо проблемних питань законодавства України про державну допомогу у контексті податкового стимулювання. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2021. № 1. С. 125-129.

Опубліковані праці апробаційного характеру:

7. Сіюшов Д. Ю. Щодо необхідності розвитку положень ГК України щодо поєднання фіскальної та стимулюючої функцій оподаткування. *Збірник доповідей науково-практичної конференції «10 років застосування Господарського кодексу України: сучасний стан та перспективи вдосконалення кодифікації»* (14 листопада 2014 р., м. Київ). Гол. ред. кол. О.П. Подцерковний. С. 317-321.

8. Сіюшов Д.Ю. Стимулювання та стримування як складові регулюючої функції оподаткування. *Економіко-правовий розвиток сучасної України*: матер. V Всеукр. наук. конф. студ., аспір. та молодих вчених (20-21 листопада 2015 р., м. Одеса) / Нац. унів-т «Одеська юридична академія». Одеса: Фенікс, 2015. С.161-164.

9. Сіюшов Д.Ю. Щодо податкового стимулювання діяльності з досліджень та розробок у розрізі забезпечення добросовісної податкової конкуренції. *Правові та інституційні механізми забезпечення розвитку держави та права в умовах євроінтеграції*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (20 травня 2016 р., м. Одеса): у 2 т., Т.2 / відп. ред. М.В. Афанасьєва. Одеса: Юридична література, 2016. С. 628-630.

10. Подцерковний О.П., Сіюшов Д.Ю. За яких умов законодавство й судова практика дозволяють визнавати недійсними договори оренди землі? *Закон і Бізнес*. 2014. Вип. 23 (1165). URL.: https://zib.com.ua/ua/88259-za_yakih_umov_ne_mozhna_viznavati_nediysnimi_dogovori_orendi.html

11. Сіюшов Д.Ю. Економіко-правові засоби стимулювання розвитку суднобудування та траншіпменту. *Державна підтримка розвитку морегосподарського комплексу України (організаційні та правові аспекти): монографія* / за ред. О.М. Кібік, О.П. Подцерковного. Херсон: ФОП Грінь Д.С., 2014. 442 с. С. 357-376.

12. Khodakovsky P., Siiushov. D. Application of EU State Aid Rules on Granting Tax Benefit. *Ukrainian law firms*. 2016. P.102-103.

13. Ходаковский П., Сиушов Д. Введение GAAR как способ борьбы с искусственными структурами в ЕС: влияние на структуры с украинскими корнями. *Юрист&Закон*. 2016. № 16. URL. : https://uz.ligazakon.ua/magazine_article/EA009085

АНОТАЦІЯ

Сіюшов Д.Ю. Податкове стимулювання підприємництва при наданні державної допомоги: господарсько-правовий аспект. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.04 – господарське право; господарсько-процесуальне право. – Національний університет «Одеська юридична академія», Одеса, 2021.

У роботі досліджується господарсько-правовий аспект податкового стимулювання підприємництва при наданні державної допомоги. Здійснено комплексний аналіз господарсько-правових засад податкового стимулювання підприємницької діяльності, особливостей закріплення і надання податкових стимулів і пільг у розрізі законодавства України про державну допомогу, нормативного регулювання державної допомоги стосовно податкових пільг у законодавстві Європейського союзу та практики його застосування Судом Європейського союзу.

У роботі доведено необхідність визнання на державному рівні, поряд із фіскальною та регулюючою функціями, стимулюючої і стримувальної

функцій оподаткування для підприємницької діяльності, що дозволить державі ефективніше розмежовувати спрямованість заходів податкової політики і, відповідно, впроваджувати такі заходи залежно від поставлених цілей.

Розглянуто практику дотримання принципів пропорційності, правової визначеності та законних очікувань при розгляді справ стосовно податкових пільг як державної допомоги Судом ЄС, обґрунтовано використання принципу законних очікувань вітчизняними судами для забезпечення захисту прав підприємців-бенефіціарів у випадках зміни законодавства про державну допомогу чи визнання її незаконною.

Розроблено конкретні пропозиції щодо удосконалення господарського та податкового законодавства з метою досягнення стимулюючого ефекту для підприємництва від державної допомоги, що надається у формі податкових пільг.

Ключові слова: податкове стимулювання підприємництва, податковий стимул, податкова пільга, державна допомога, державна підтримка, отримувач державної допомоги, надавач державної допомоги, угода про уникнення подвійного оподаткування, принцип законних очікувань.

АННОТАЦИЯ

Сиюшов Д.Ю. Налоговое стимулирование предпринимательства при предоставлении государственной помощи: хозяйственно-правовой аспект. - Рукопись.

Диссертация на соискание научной степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – хозяйственное право; хозяйственно-процессуальное право. – Национальный университет «Одесская юридическая академия», Одесса, 2021.

В работе исследуется хозяйственно-правовой аспект налогового стимулирования предпринимательства при предоставлении государственной помощи. Осуществлен комплексный анализ хозяйственно-правовых основ налогового стимулирования предпринимательской деятельности, особенностей закрепления и предоставления налоговых стимулов и льгот в разрезе законодательства Украины о государственной помощи, нормативного регулирования государственной помощи относительно налоговых льгот в законодательстве Европейского союза и практики его применения Судом Европейского союза.

В работе доказана необходимость признания на государственном уровне, наряду с фискальной и регулирующей функциями, стимулирующей и сдерживающей функции налогообложения для предпринимательской деятельности, что позволит государству эффективнее разграничивать направленность мер налоговой политики и, соответственно, внедрять такие меры в зависимости от поставленных целей.

С учетом законодательства и новейшей практики ЕС проанализированы критерии признания налоговых льгот государственной помощью и правила / особенности их учета для установления наличия / отсутствия государственной

помощи, подчеркнута необходимость их применения судами Украины при рассмотрении дел о государственной помощи, исходя из положений статьи 264 Соглашения об ассоциации между Украина и ЕС. С помощью этих критериев определены дискриминационные положения соглашений об избежании двойного налогообложения, внедрение которых может признаваться государственной помощью.

Разработаны конкретные предложения по совершенствованию хозяйственного и налогового законодательства с целью достижения стимулирующего эффекта для предпринимательства от государственной помощи, предоставляемой в форме налоговых льгот.

Ключевые слова: налоговое стимулирование предпринимательства, налоговый стимул, налоговая льгота, государственная помощь, государственная поддержка, получатель государственной помощи, представитель государственной помощи, соглашение об избежании двойного налогообложения, принцип законных ожиданий.

SUMMARY

Siushov D.Yu. Tax incentives for enterprises in the provision of state aid: economic and legal aspects. – Manuscript.

A thesis for a Candidate's of Law Degree by speciality 12.00.04 «Economic Law and Economic Procedure» (081 – Law). – National University «Odesa Law Academy», 2021.

The paper investigates the economic and legal aspect of tax benefits for enterprises in the provision of state aid. The complex analysis is carried out regarding the economic and legal bases of tax stimulation of business activity, features of granting tax benefits and incentives in the context of the legislation of Ukraine on the state aid, normative regulation of the state aid concerning tax incentives in the European Union legislation and practice of its application by the CJEU.

In the paper it is proved that there exists a need for recognition at the state level, along with fiscal and regulatory functions, stimulating and de-stimulating functions of business taxation, which shall allow the state to more effectively differentiate the direction of tax policy measures and, accordingly, implement such measures depending on the objectives.

The main attention is paid to elucidating the socio-economic content of tax incentives, their legal nature, attributes, forms of existence, the grounds for their provision and determining their impact on entrepreneurial activity. A distinction is made between tax benefits and tax incentives based on term structure, target group of recipients, the presence of state enforcement, monitoring / control by the state over their application, etc. The domestic and foreign practice of the implemented forms of tax incentives in the context of the provision of state aid is investigated in order to establish their advantages, disadvantages and the ability to achieve a stimulating effect for entrepreneurship and promote investment attraction.

The place of taxes, tax benefits and incentives in the mechanism of state regulation of economic activity is studied, the basic economic principles of building a system of legal regulation of taxation of enterprises are analyzed. The paper proves the need to harmonize the provisions of the Economic Code of Ukraine and the Tax Code of Ukraine for the correct interpretation of tax benefits through the system of tax measures in the form of differentiation of tax rates, reduction of the tax base, change or exclusion of the taxable object, as well as the establishment of differences from tax incentives, which will contribute to the improvement of the tax mechanism, stimulating, unshadowing the economy, reducing indirect budget costs associated with the negative impact of anti-competitive norms, harmonizing Ukrainian legislation with EU legislation in terms of providing state aid, etc.

Taking into account the legislation and the latest practice of the EU institutions, the criteria for recognizing tax incentives as a state aid and the rules / features of their application for determining the presence / absence of state aid is analyzed, the need for their application by the courts of Ukraine when considering cases of state aid is articulated, based on the provisions of Article 264 of the Association Agreement between Ukraine and the EU. Based on these criteria, discriminatory provisions of treaties on the avoidance of double taxation, the implementation of which can be recognized as state aid, have been identified.

The practice of observing the principles of proportionality, legal certainty and legal expectations when considering cases regarding tax benefits as state aid by the EU Court is considered, the use of the principle of legal expectations by domestic courts is substantiated to ensure the protection of the rights of beneficiary enterprises in cases of changes in the legislation on state aid or its recognition as illegal.

The paper articulates the need to prepare explanations of the Antimonopoly Committee of Ukraine on the attributes of state aid and criteria for its determination, grounds for recognition of tax incentives as a state aid and cases when an entity / authorized body is recognized as a provider of state aid, in order to form a unified practice of application by the Antimonopoly Committee of Ukraine of legislation on state aid, taking into account the practice of CJEU.

Specific proposals have been developed to improve economic and tax legislation in order to achieve a stimulating effect for entrepreneurship from state aid granted in the form of tax incentives.

Key words: tax incentives for enterprises, tax incentive, tax benefit, state aid, state support, recipient of state aid, provider of state aid, agreement on avoidance of double taxation, principle of legitimate expectations.

Підписано до друку 06.04.2021.
Формат 60х84/16. Ум-друк. арк. 0,9.
Наклад 100 прим. Зам. № 2104-17.

Видано і віддруковано в ПП «Фенікс»
(Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 1044 від 17.09.02).
Україна, м. Одеса, 65009, вул. Зоопаркова, 25.
Тел. +38 050 7775901 +38 048 7959160
e-mail: fenix-izd@ukr.net
www.feniksbooks.com

