

В спеціалізовану вчену раду Д 41.086.04
при Національному університеті
«Одеська юридична академія»,
65009, м.Одеса, вул.Фонтанська дорога, 23

ВІДГУК

офіційного опонента на дисертацію

Сіюшова Дениса Юрійовича

«Податкове стимулювання підприємництва при наданні державної допомоги: господарсько-правовий аспект», подану на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.04 – господарське право, господарсько-процесуальне право

Актуальність теми дослідження не викликає сумнівів. Вона, обумовлена, по-перше, роллю, яку виконує підприємництво в економіці ринкового типу будь-якої країни, а також складною економічною ситуацією, зокрема в Україні, подолати яку можна лише зваженою економічною політикою, збалансованої моделлю податкового регулювання, фіскальним навантаженням та пільгами, а також системною роботою зі стимулювання підприємницької активності. Подане до захисту дисертаційне дослідження присвячене важливим для вітчизняної правової науки питанням податкового стимулювання підприємництва при наданні державної допомоги, вирішення яких здатне сприяти залученням інвестицій та отриманню балансу інтересів, як держави, з одного боку, так і бізнесу з іншого. По-друге, актуальність дослідження саме господарсько-правових аспектів податкового стимулювання в контексті державної підтримки підприємців дійсно обумовлена умовами асоціації України з Європейським союзом, членством у міжнародних торговельних організаціях та потребою запобіганню створенню необґрунтованих переваг та спотворення конкуренції.

Однією із вкрай важливих проблем розвитку підприємництва завжди було питання їх державної підтримки, створення таких умов, за яких суб'єкти господарювання нарощували виробництво, отримували прибутки і при цьому належним чином сплачували податки. Більше того, у всі часи і у межах будь-якої податкової системи прагнули до створення ефективного і одночасно справедливого оподаткування, за якого адміністрування податків і зборів є визначеним, передбачуваним, а податкове навантаження на платника є оптимальним, завдяки чому забезпечується стійкість дохідних джерел бюджетів у середньостроковій і довгостроковій перспективі.

У багатьох країнах світу податкові пільги є класичним стимулом, наприклад, до інвестування, займаючи особливе місце в системі заходів реалізації інвестиційної політики. Свого часу такі пільги сприяли швидкому

економічному зростанню Південної Кореї, Малайзії, Ірландії, Тайваню, Сінгапуру та інших країн. На жаль, в Україні впровадження податкових стимулів інвестиційної діяльності не було підтримано на державному рівні. Чинна державна інвестиційна політика полягає винятково у спрощенні умов ведення бізнесу, не передбачаючи використання податкових стимулів залучення інвестицій, що застосовуються у багатьох країнах світу. На думку деяких експертів, впровадження податкових стимулів і пільг в умовах дефіциту бюджетних коштів може негативно вплинути на надходження державного бюджету. Водночас відсутність інвестиційних стимулів, при надмірній фіскальній спрямованості податкової політики, зменшує ділову активність суб'єктів господарювання, негативно впливаючи на їх діяльність, динаміку промислового виробництва та притік інвестицій. Тому, вирішуючи проблему наповнення дохідної частини бюджету, важливо не зруйнувати систему стимулів розвитку підприємницької діяльності. З огляду на це, проблема пошуку податкових інструментів, які би стимулювали інвестиційну діяльність суб'єктів господарювання, не зменшуючи надходження державного бюджету, є актуальною і своєчасною.

Виникає необхідність рішуче змінити ситуацію при наданні державної допомоги на науково-обґрунтованій основі, чому дисертація достеменно сприяє.

Актуальність теми підтверджується також і тим, що робота виконана 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.

Наукова новизна, оцінка обґрунтованості наукових положень дисертації та їх достовірності. Новизна наукових положень дисертаційного дослідження Д.Ю.Сіюшова полягає в тому, що це перше, багатоаспектне 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.

Слід відзначити, що в дисертаційній роботі розроблено низку обґрунтованих теоретичних положень, методичних і прикладних висновків із різним ступенем новизни.

Зокрема, в першу чергу варто відзначити наступні висновки роботи:

- пропозицію 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 (с. 23, 120-127 дисертації);

- обґрунтування принципу 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 (с. 23, 51, 206 тощо);

- обґрунтування необхідності 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 усвідомлюватися 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 (с. 23, 104 тощо);

- 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 повинне призводити до отримання державою фінансової та/або економічної, та/або соціальної користі, що обов'язково контролюється державою (с. 24, 108, 112 тощо);

- вдосконалення підходу 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 функцій) (с. 25, 40, 50 тощо);

- розвиток підходів 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. (с. 26, 201 тощо);

- 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 (с. 26, 89, 111 тощо).

Переконливими й цікавими є сформульовані автором висновки та пропозиції щодо форм податкових пільг, які в різні часи надавались підприємцям в Україні та в зарубіжних країнах: (i) звільнення від оподаткування (податкові канікули); (ii) звільнення від / зниження експортних / імпорتنних 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).

Ці положення вказують на усе розмаїття податкового стимулювання в цілях системного вдосконалення відповідного законодавства.

Важливе методологічне значення має відстоювання автором підходів до класифікації підприємств відповідно до законодавства ЄМС, що спростовує висновки окремих adeptів ре кодифікації цивільного законодавства про те, що в Європейських країнах поняття підприємства не застосовується. Відзначається в цьому контексті висновок автора на с. 163 про те, що «будь-яка особа, створена для інших цілей (наприклад, неприбуткова організація чи державне підприємство), яка, тим не менш, здійснює надання послуг чи поставки товарів, є підприємством для цілей законодавства про державну допомогу», як це визначено Європейський суд у справі C-222/04.

Вельми практичними цінним є обґрунтування автором висновку про потребу 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;

Інтерес представляє й обґрунтування автором необхідності 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 врахуванням практики Суду Європейського союзу;

Важливим є також бачення взаємопов'язаності положень ГКУ та ПКУ, а також взаємодії 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.

Робота містить й інші позитивні висновки, відображені в дисертації та авторефераті.

Практична значимість результатів дослідження визначається пропозиціями щодо вдосконалення чинного законодавства, зокрема для внесення змін та доповнень до Господарського та Податкового кодексів України, у правозастовчій діяльності, у подальших наукових розробках з питань державного регулюючого та стимулюючого впливу оподаткування на економіку, підготовці науково-практичних видань, підручників, навчальних посібників і методичних рекомендацій для науковців, юристів-практиків, викладачів, аспірантів і студентів вищих навчальних закладів юридичних спеціальностей, викладанні навчальних дисциплін «Господарське право», «Податкове право» та ін.

Положення дисертації використані у навчальному процесі Національного університету «Одеська юридична академія» при викладанні навчальної дисципліни «Антимонопольне законодавство».

ЗАУВАЖЕННЯ ДО ДИСЕРТАЦІЇ

Не дивлячись на істотні здобутки роботи та загальну позитивну оцінку дисертації Д.Ю. Сіюшова, її окремі положення є дискусійними, потребують подальшого розвитку чи додаткової аргументації:

1. Загальне зауваження до роботи можна висловити стосовно її певного перекосу у бік стимулюючої функції податків.

Стимулювання певних видів господарської діяльності фіскальними заходами, дійсно, є перспективним напрямом державної економічної політики. У тому числі важливо визначити правові критерії відповідного стимулювання з погляду додержання вимог до державної допомоги, як це пропонує автор дисертації.

Однак цього навряд чи може бути достатнім для практичної реалізації державної економічної політики. Адже широкому запровадженню відповідних стимулів має передувати ретельно опрацювання, по-перше, вітчизняного досвіду впровадження пільг, які були використані не для розвитку галузей економіки, а для утворення тіньових схем оподаткування. У цьому випадку достатньо згадати звільнення від оподаткування підприємств з іноземними інвестиціями, що було запроваджено у 1992 році, але призвело до диспропорцій у економічних відносинах та утворенні цілої прошарку економічних суб'єктів, що отримували неправомірні переваги у конкуренції під «парасоллю» пільгового оподаткування. По-друге, мають бути чітко співвідношенні пільговані та не пільговані галузі з метою уникнення диспропорцій у розвитку економіки. Нарешті, питання податкового стимулювання не можуть бути ефективно вирішені без обґрунтування захисної функції національної економіки як такої.

В останньому випадку йдеться про потреби розвитку такого принципу господарювання як захист національного товаровиробника, передбаченого в ст. 6 Господарського кодексу України. На сьогодні, під тиском європейського курсу та правил СОТ цей принцип має так би мовити залишковий характер, його зміст залишається в науці права та господарського права загалом не розкритим, відсутнє суспільне розуміння значення цього принципу та тих інструментів, що наповнюють дію цього принципу реальним змістом. Тобто, податкове стимулювання має діяти в комплексі з іншими заходами, а тому наукове обґрунтування такої взаємодії є нагальною потребою вітчизняної науки.

2. Із першим зауваження пов'язане і друге.

На с. 67 дисертації її автор зазначає про те, що «з погляду конкуренції зниження ставки податку на прибуток загалом не спричиняє несправедливого відношення до існуючих інвесторів у порівнянні з новими, оскільки інакше нові інвестори могли би і не розпочати свою діяльність».

Враховуючи те, що йдеться в тому числі й про обговорення питань страхування, щодо яких автор цього висновку має значний досвід практичного застосування, із цим висновком повністю погодитися не можна.

Дійсно, якщо йдеться про певні капіталовкладення, пов'язані із новим будівництвом, створенням критичної транспортної інфраструктури, закупівлею електронної техніки чи навіть інновацій, в світі широко застосовуються режим пільгового оподаткування як економічний мотив робити ризиковані інвестиції.

Але інвестиції у створення фінансового бізнесу, сфери обслуговування, посередництва та традиційних послуг, зниження ставки податку для новостворених підприємств дестабілізує економічне поле як таке. Інвестори виявляються невпевненими у питанні того, чи своєчасно робляться інвестиції та чи не отримує зволікання з інвестування можливість потрапити під «новий курс» при зміні влади.

У цьому разі потрібно розуміти, що стабільна податкова база – є елемент стабільності законодавчого поля регулювання господарської діяльності. Суб'єкти господарювання та інвестори можуть пристосуватися майже до будь-яких податків, але вони не можуть пристосуватися до нестабільності.

Виникає тут запитання й щодо соціальної справедливості, коли попередні покоління підприємців опиняються під тиском не лише потреби оновлювати основні фонди, перебувати власну діяльність під тиском змінюваних умов глобалізації економічного життя, отримують конкурентів, яким не потрібно робити масштабні капіталовкладення, які підривають прибутковість їх діяльності. У результаті виникає ризик знищення стабільно діючих підприємницьких структур, на заміну яких приходять підприємці – стартапери, для стандарту ведення бізнесу не є вадливими, які не обтяжені етичними нормами та потребами відповідальних дій, позаяк умови входу в бізнес є спрощеними державою.

Отже, врахування цих аспектів податкового стимулювання здатне глибше прораховувати наслідки реформування.

3. Деякі висновки автора носять занадто загальний характер, аби мати реальну практичну перспективу впровадження.

Наприклад, на с. 88 зазначається, що «заміна податку на прибуток підприємств податком на виведений капітал є однозначно прогресивним заходом, який свідчить про розуміння бізнесом і державними органами впливу економічної складової на розвиток податкових норм та правил». Але виникає запитання про те, як впроваджувати відповідний податок з огляду на можливі тіньові схеми використання коштів багатьма підприємствами та виникаючому при такій системі різкому розриві між припиненням наповнення Державного бюджету від податку на прибуток та наповненням бюджету від нового податку, Автор сам зазначає про «примарність»

прийняття відповідного закону, а тому стає недостатньо зрозумілим об'єктивний механізм впровадження законодавчих новел.

4. Викликає сумніви деяка термінологія, застосована автором дисертації. Наприклад, на с. 123 зазначається про різницю «між програмою державної допомоги та індивідуальною державною допомогою: перша надається автоматично, а друга – в індивідуальному порядку за дискреційними повноваженнями надавача». Разом із тим термін автоматичності тут є скоріше публіцистичним, аніж правовим. Більш точно, к видається, говорити про нормативність (поширеність на невизначене коло суб'єктів) відповідної програми.

Водночас, як видно, висловлені зауваження мають дискусійний характер та не можуть вплинути на високий науковий рівень, новизну та достовірність результатів дисертації Д.Ю.Сіюшова.

Представлена на відгук дисертація є ґрунтовним науковим дослідженням, що свідчить про розв'язання конкретного наукового завдання правового забезпечення зростання конкурентоздатності національної економіки, що має істотне значення для галузі науки господарського права.

Дисертаційна робота Д.Ю.Сіюшова відповідає спеціальності 12.00.04 – господарське право, господарсько-процесуальне право. У публікаціях здобувача, що подані у достатній кількості, й авторефераті відбиті основні положення дисертації.

Таким чином, дисертація Сіюшова Дениса Юрійовича ««Податкове стимулювання підприємництва при наданні державної допомоги: господарсько-правовий аспект»», відповідає п. 11 «Порядку присудження наукових ступенів і присвоєння вченого звання старшого наукового співробітника», а її автор заслуговує на присудження наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю – 12.00.04 – господарське право, господарсько-процесуальне право.

Офіційний опонент,
кандидат юридичних наук,
генеральний директор ПрАТ
«Страхова компанія «Теком».
30.04.2021



Е.П. Стась

Підпис Е.П. Стась
засвідчую, нач. відділу по роботі з персоналом
ПрАТ СК «Теком»



В.О.Ігнатова