

До спеціалізованої вченої ради Д 41.086.04
Національного університету
«Одеська юридична академія»
65009, м. Одеса, вул. Фонтанська дорога, 23

ВІДГУК

офіційного опонента на дисертацію
Сіюшова Дениса Юрійовича на тему
«Податкове стимулювання підприємництва при наданні державної
допомоги: господарсько-правовий аспект»,
поданої на здобуття наукового ступеня кандидата
юридичних наук за спеціальністю 12.00.04 – господарське право,
господарсько-процесуальне право

Актуальність теми дослідження. Господарський кодекс України у ст. 10 визнає податкову політику держави одним з основних напрямів економічної політики, що спрямована на забезпечення економічно обґрунтованого податкового навантаження на суб'єктів господарювання, стимулювання суспільно необхідної економічної діяльності суб'єктів, а також дотримання принципу соціальної справедливості та конституційних гарантій прав громадян при оподаткуванні їх доходів. У зв'язку із цим, перед кожною країною постає завдання побудови своєї податкової системи у відповідності з існуючою економічною ситуацією та з урахуванням світових тенденцій і потреб внутрішнього ринку, використовуючи при цьому весь арсенал преференційних податкових заходів, здатних вплинути на стимулювання господарської діяльності певної категорії суб'єктів, модернізацію виробництва та інфраструктури, впровадження енергозберігаючих технологій, реалізацію інвестиційних проектів, створення нових робочих місць тощо. В комплексі з іншими неподатковими факторами

результати пільгового податкового стимулювання здатні значно перевищити фіскальні показники та надходження до бюджетів різних рівнів, на які можна було б розраховувати у разі повної сплати податку.

Актуалізувало дослідження питань надання державної допомоги у формі податкових пільг укладення Україною Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, положення якою забороняють надання суб'єктам господарювання будь-якої допомоги, здатної створити для них переваги перед іншими підприємцями та вплинути на конкуренцію. Зазначена обставина здатна заблокувати вихід на міжнародні ринки вітчизняним експортерам та вимагає зваженого підходу до застосування засобів непрямой державної підтримки.

Однак, попри явну важливість цього питання для української економіки, господарсько-правовому забезпеченню податкового стимулювання підприємництва в умовах надання державної допомоги не приділено належної уваги ані науковцями, ані законодавцем, що не відповідає значенню та стимулюючому потенціалу податкових пільг для суб'єктів господарювання.

З огляду на зазначене, обрана Сіюшовим Д. Ю. для дослідження тема «Податкове стимулювання підприємництва при наданні державної допомоги: господарсько-правовий аспект» є беззаперечно актуальною не тільки для розвитку теорії господарського права, але і з суто практичних міркувань.

Наукова новизна, оцінка обґрунтованості наукових положень дисертації та їх достовірності. Новизна наукових положень дисертаційного дослідження Сіюшова Дениса Юрійовича полягає в тому, що його наукова праця є першим комплексним дослідженням господарсько-правових аспектів податкового стимулювання підприємництва при наданні державної допомоги, здійснене на підставі аналізу положень вітчизняного

законодавства, судової практики, законодавства ЄС та новітньої практики Суду Європейського союзу.

У дисертаційній роботі автором достатньо всебічно вирішені завдання відповідно до поставленої мети дослідження, а саме: з'ясовано поняття та значення стимулюючої функції оподаткування (стор. 35-42), проаналізовано вітчизняний та зарубіжний досвід податкового стимулювання підприємницької діяльності (зокрема, на рівні ЄС загалом та таких країн як Кіпр, Нідерланди, Естонія окремо) (стор. 57-77); досліджено поняття, сутність та відмінності «податкового стимулу» та «податкової пільги» (стор. 42-46), особливості їх закріплення у вітчизняному законодавстві (стор. 92-108); визначено найбільш розповсюджені форми податкових пільг, які використовуються в Україні та зарубіжних країнах (стор. 63-75); проаналізовано поняття державної допомоги та її ознак в контексті податкового стимулювання та її надання у зв'язку з підписанням Україною Угоди про асоціацію з ЄС (110-127).

За результатами проведеного дослідження запропоновано слушні визначення термінів «податковий стимул» (стор. 108), «податкова пільга» (стор. 108), «державна допомога підприємствам» (стор. 125), «індивідуальна державна допомога» (стор. 125-126), «програма державної допомоги» (стор. 126), «незначна державна допомога» (стор. 126-127).

Безумовним позитивним моментом є запропонована автором система принципів господарської оцінки ефективності податкових пільг, що надаються суб'єктам господарювання (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) (стор. 47-50). Формулювання цих принципів є надзвичайно важливим з позицій

встановлення єдиних підходів до надання пільг певній категорії платників податків, а також забезпечення прийняття рішення з цього питання за допомогою максимально об'єктивних та обґрунтованих розрахунків.

Автор пропонує системно підходити до вирішення питання надання державою податкових пільг, що передбачає необхідність дотримуватись ряду економіко-правових критеріїв при їх впровадженні (стор. 53-54) та умов, здатних підвищити їх прозорість та ефективність: (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 (стор. 53). Дотримання цих критеріїв та умов, як видається, дозволить відслідкувати вплив/результативність запланованої пільги на господарську діяльність певної категорії суб'єктів господарювання, запобігти впровадженню економічно недоцільних та неефективних регуляторних податкових заходів.

Розробка цих засадничих аспектів впровадження податкових пільг має визначальне значення для досягнення ними тривалого стимулюючого ефекту, не лише фіскального, а й соціального характеру. Для цього, як вірно підкреслює автор, «заходи та засоби податкового стимулювання повинні бути чіткими і продуманими, щоб дозволити саме державі, а не платникам податків, на яких направлені такі заходи та засоби, бути кінцевим бенефіціаром податкового стимулювання» (стор. 41-42). З цією метою автор пропонує перейти від існуючої концепції оподаткування як «безвідплатного безеквівалентного одностороннього обов'язку платника податків» 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 фіскальної, так і регулюючої функцій) (стор. 40-41).

Досліджуючи роль господарського права у реалізації стимулюючої функції оподаткування підприємництва, автор підкреслює, що оптимальне поєднання фіскальної та стимулюючої функцій оподаткування є одним з основних господарських принципів побудови системи правового регулювання оподаткування (ч. 2 ст. 17 ГК України), а надання податкових пільг виступає одним із засобів регулювання господарської діяльності (стор. 90-91).

Корисними для науки господарського права є висновки дисертанта щодо взаємодії господарського і податкового права, коли «господарське законодавство визначає основні принципи функціонування системи оподаткування в Україні, беручи за основу потреби економіки та бізнесу; податкове законодавство вже формує систему оподаткування виходячи з таких загальних принципів, але екстраполює їх на податкові відносини, враховуючи їх особливості» (стор. 91). По суті, йдеться про необхідність врахування стану сучасних економічних відносин, які лежать в основі реальної української економіки, потреб бізнесу при розробці та реалізації напрямів державної податкової політики. Автор справедливо зауважує, що «оподаткування є одним з основних критеріїв оцінки можливості та доцільності здійснення ефективної господарської діяльності у країні» (стор. 91), що обумовлює необхідність подальшої уніфікації податкового законодавства із господарським, яка «очікувано дозволить: створити сприятливі умови оподаткування для залучення іноземних інвесторів; створити сприятливі умови для детінізації економіки; скоротити

непрямі витрати бюджету, пов'язані з негативною дією антиконкурентних норм; гармонізувати українське законодавство до законодавства ЄС у частині надання державної допомоги, що відповідає зобов'язанням та цілям України; зрештою, підвищити темп економічного зростання України» (стор. 92).

Обґрунтованою та назрілою слід визнати пропозицію дисертанта під «отримувачем 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» (стор. 120). Вона, зокрема, покликана змінити формальний підхід до визначення отримувача державної допомоги на необхідність врахування фактичних відносин і ефекту, які виникли з її одержанням, і є виправданою з огляду на те, що отримувач державної допомоги не завжди формально є суб'єктом, який одержує переваги внаслідок цього, як, наприклад, у випадку надання непрямої державної допомоги. Діючий на сьогодні підхід дозволяє фактичним бенефіціарам державної допомоги уникнути контрольних заходів, перешкоджає відслідковуванню реальної результативності наданої допомоги (наявності переваги) та її впливу на конкуренцію.

Приваблює зважений підхід дисертанта до визначення податкової пільги державною допомогою. Обґрунтовано, що необхідним є одночасне існування наступних критеріїв: 1) наявність підтримки; 2) підтримка існує у формі податкової пільги; 3) підтримка здійснюється за рахунок ресурсів держави чи місцевих ресурсів; 4) підтримка спотворює або загрожує спотворенням економічної конкуренції; 5) підтримка створює переваги для виробництва окремих видів товарів чи провадження окремих видів підприємницької діяльності (стор. 112-121).

Визначення цих критеріїв та встановлення їх змісту має не лише теоретичне, а й практичне значення, що підтверджує проведений аналіз рішень Антимонопольного комітету України щодо кваліфікації в конкретних

випадках наданої державної допомоги допустимою. Автор відзначає нечіткість і непослідовність позиції АМКУ у таких справах та цілком обґрунтовано критикує «можливість АМКУ самостійно застосовувати ті чи інші критерії для кваліфікації допустимої державної допомоги, якщо надавач допомоги сам не зазначить про такі критерії. Як вбачається, АМКУ повинен брати за основу ту мету надання державної допомоги, про яку заявляє надавач допомоги, але АМКУ не повинен самостійно визначати мету, яку переслідував надавач допомоги» (стор. 135-136). Протилежний висновок суперечить логіці побудови підстав та умов надання державної допомоги та обсягу повноважень АМКУ щодо цих питань.

Такий висновок видається вірним і кореспондує із позицією Суду ЄС, відповідно до якої «оцінка наявності переваги повинна здійснюватися на підставі досягнутого ефекту, але при здійсненні такої оцінки необхідно враховувати наміри національних органів, які впровадили такий захід. Не має значення чи обов'язковим було отримання переваги підприємством, чи підприємство мало можливість уникнути або відмовитись від отримання переваги» (стор. 170).

Важливе значення для вибудовування єдинообразної правозастосовної практики має і зроблений висновок про доцільність, враховуючи зобов'язання України у межах Угоди про асоціацію з ЄС, тлумачення АМКУ вітчизняного законодавства про державну допомогу з урахуванням судової практики Суду ЄС, керівних положень, вторинного законодавства ЄС (стор. 132), але із зауваженням, що «АМКУ повинен застосовувати, зокрема, вторинне законодавство ЄС лише як орієнтир для тлумачення законодавства України. АМКУ не уповноважений застосовувати законодавство ЄС у супереч законотворчості України» (стор. 133). З огляду на це, слід погодитись із висновком про 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, випадків, коли суб'єкт визнається надавачем державної допомоги тощо.

Одна з найважливіших частин роботи стосується обґрунтування критеріїв визнання податкових пільг державною допомогою відповідно до регуляторної та судової практики органів ЄС, якими визнано наявність переваг, вибірковість та наслідки у вигляді впливу на конкуренцію. Висновки про перелік цих критеріїв та особливості їх врахування для встановлення наявності чи відсутності державної допомоги зроблені на підставі аналізу діючого законодавства ЄС та багаточисельних рішень судів ЄС – Європейського суду справедливості та Європейського загального суду. Відзначено здійснювану країнами ЄС міждержавну гармонізацію податкового законодавства (у т.ч. щодо пільгового оподаткування), якій сприяє «встановлена ч.1 та ч. 3 ст. 108 ДФЄС спеціальна процедура, на підставі якої ЄК здійснює моніторинг нової допомоги та здійснює постійний нагляд за існуючою допомогою» (стор. 139).

Для встановлення змісту критеріїв державної допомоги автором обрано методологічно вірний підхід – проаналізувати визначальні судові рішення, що тлумачать положення законодавства ЄС про державну допомогу, оскільки на практиці рішення щодо спірних питань приймаються, як правило, на підставі прецедентів у справах окремих компаній. Зроблено висновок, що «ознаки переваги та вибірковості, якщо застосувати до податкових правовідносин за практикою ЄС, співвідносяться так само як і загальне правило оподаткування та податкова пільга. Наявність переваги ще не означає, що існує державна допомога. Встановлення же вибірковості такої переваги може означати, що існує державна допомога» (стор. 170). При цьому «перевагою визнається будь-яка економічна вигода, яку підприємство не могло би отримати за нормальних економічних умов. 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 аналогічного економічного ефекту» (стор. 170). Відмічається, що «особливістю державної допомоги у формі податкових пільг є те, що не обов'язково існує фактична передача державних ресурсів. Тим не менш, податкова пільга ставить бенефіціарів у більш сприятливе фінансове становище, ніж інших платників податків, а отже може бути визнана державною допомогою» (стор. 173).

Слід наголосити на важливості дослідження суті та проявів критеріїв державної допомоги у вигляді «наслідків у вигляді впливу на конкуренцію» (стор. 164-166) та «вибірковості» (стор. 174-202) для їх застосування судами України про розгляді справ щодо державної допомоги, що впливає з положень статті 264 Угоди про асоціацію.

Не можна не відмітити у цьому контексті й підтримувану дисертантом пропозицію використання при розгляді справ стосовно податкових пільг як державної допомоги для забезпечення захисту прав підприємців-бенефіціарів «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 (стор. 168); 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 (с. 169-170).

Дисертаційне дослідження містить і інші положення, які слід поділяти і які можуть бути основою для вдосконалення господарсько-правового забезпечення стимулювання підприємницької діяльності при наданні державної допомоги в умовах євроінтеграційних процесів України.

Достовірність та обґрунтованість наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, підтверджується й багатьма іншими положеннями роботи. Ряд пропозицій і концептуальних положень

доведені до рівня їх практичного запровадження у правотворчу діяльність та враховані при розробці та реєстрації проекту 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» (реєстраційний номер 5003 від 02.02.2021 р., IX скликання).

Достовірність результатів дисертації підтверджується також 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).

Основні наукові положення, висновки і пропозиції, викладені у дисертаційній роботі, відображені у 13 опублікованих автором наукових публікаціях, серед яких 6 наукових статей, опублікованих у фахових виданнях, та 7 праць апробаційного характеру, які додатково висвітлюють основний зміст дисертації.

Все це дозволяє зробити висновок про те, що дисертація Д.Ю. Сіюшова написана на достатньому теоретичному рівні, має наукову і практичну цінність, характеризується єдністю смислу. Автором сформульовані важливі положення, що складають основи господарсько-правового регулювання стимулювання підприємницької діяльності при наданні державної допомоги. Ці положення вирішують конкретне наукове завдання, що має істотне значення для науки господарського права.

Разом з тим, необхідно зупинитись на окремих положеннях дисертаційного дослідження, що **викликають зауваження, потребують додаткового наукового обґрунтування.**

Серед новизни першого рівня цілком справедливо автором визначається обґрунтованість дотримання економіко-правових критеріїв для сприяння досягненню поставлених державою завдань при впровадженні податкової пільги. В той же час автор вказує, що мета впровадження податкової пільги повинна бути доступною для громадськості (стор.23). Порядок прийняття законодавчих актів регламентується Законом України «Про регламент Верховної Ради України» яким передбачено необхідність подання разом із законопроектом супровідних документів, що дозволяють зрозуміти мету та економічні наслідки його прийняття тощо. Вказані документи розміщуються на сайті Верховної Ради України та є загальнодоступними. Тобто вже зараз мета будь-якого законопроекту і зокрема, щодо податкових пільг є загальнодоступною.

Автором у дисертаційному дослідженні не показано взаємодію такого господарсько-правового засобу як податкові пільги з іншими господарсько-правовими засобами. У зв'язку із цим окремі його цілком слушні пропозиції залишились розкритими не повною мірою.

Так, на стор. 23 дисертаційного дослідження вказується на необхідність проведення державою аналізу наслідків застосування податкової пільги, необхідність передбачення кінцевого результату. Але вирішення цих завдань можливе шляхом використання такого господарсько-правового засобу як Державні цільові програми.

На стор.45 дисертаційного дослідження автором наголошується на необхідності при наданні державою суб'єкту господарювання права на пільгове оподаткування досягнення угоди між ними. При цьому така угода на його думку має бути двосторонньою, передбачати не лише права суб'єкта, а і його обов'язки. Автором не розкрито сутність та види запропонованих ним договорів, хоча існує такий господарсько-правовий засіб як договір про державно-приватне партнерство в якому можна було б певним чином вирішувати завдання регулювання взаємних прав та обов'язків при наданні податкових пільг.

Бачиться, що наукова праця тільки виграла б від розкриття взаємодії між вищенаведеними господарсько-правовими засобами.

На сторінці 46-49 автор наводить сукупність принципів господарської оцінки ефективності податкових пільг. В той же час серед цих принципів не наведено такі принципи як принципи пропорційності та справедливості з чим важко погодитись з таких міркувань. Принцип пропорційності є одним з основоположних принципів права ЄС та дозволяє проводити оцінку певних заходів, що запроваджуються державою: він є пропорційним коли визнається кореспондуючим поставленій меті, необхідним для її досягнення. Тобто оцінка ефективності запровадження податкової пільги має проводитись із застосуванням цього принципу. Принцип справедливості є одним із базових принципів права і також може бути використаний для оцінки ефективності застосування податкових пільг при оцінці умов їх надання суб'єктам господарювання.

Загальний висновок по дисертації.

Разом із тим, зазначені зауваження не можуть вплинути на загальний висновок про доктринальну цінність та наукову новизну результатів дисертаційного дослідження.

Основні результати наукової роботи у достатній кількості опубліковані у наукових фахових виданнях та пройшли наукову апробацію на конференціях та інших наукових заходах.

Дисертація відповідає спеціальності 12.00.04 є самостійною, завершеною, кваліфікаційною, оригінальною науковою працею.

Наведене дозволяє зробити висновок, що за своїм змістом та науковою новизною дисертація на тему «Податкове стимулювання підприємництва при наданні державної допомоги: господарсько-правовий аспект» цілком відповідає вимогам, що встановлені у п.11 «Порядку присудження наукових ступенів», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 24 липня 2013 року № 567, які висуваються до наукових робіт цього виду, а її

автор Сіюшов Денис Юрійович заслуговує на присудження йому наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.04 – господарське право, господарсько-процесуальне право.

ОФІЦІЙНИЙ ОПОНЕНТ:

Олюха Віталій Георгійович,
доктор юридичних наук, доцент,
провідний науковий співробітник відділу
господарсько-правових досліджень проблем
економічної безпеки Державної установи
«Інститут економіко-правових досліджень
імені В.К. Макутова
Національної академії наук України»

В. Г. Олюха

