

*До разової спеціалізованої вченої ради  
ДФ 2024-08 у Національному юридичному  
університеті імені Ярослава Мудрого*

**ВІДГУК**

***офіційного опонента – доктора юридичних наук, професора Касьяненко  
Любові Михайлівни на дисертацію Савінової Альбіни Володимирівни на  
тему «Правове регулювання податкових пільг», подану на здобуття  
освітньо-наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081  
«Право» галузі знань 08 «Право»***

***Актуальність обраної теми.*** Ключовим завданням державної політики для відновлення України є формування дієвих правових інструментів, які забезпечуватимуть надійну основу для стабільного розвитку економіки. Однією із вкрай важливих проблем розвитку підприємництва завжди було питання їх державної підтримки, створення таких умов, за яких суб'єкти господарювання нарощували б виробництво, отримували прибутки і при цьому належним чином сплачували податки. Враховуючи вагомість оподаткування як джерела наповнення бюджетів різних рівнів, варто продумати ефективне застосування податково-правових стимулів, що обумовлюватимуть спрямованість вітчизняного законодавства на закріплення різних заходів державної підтримки та стимулювання платників податків. Щодо податкових пільг, податкових преференцій завжди точаться дискусії, однак, нерозумно було б заперечувати регулюючу та стимулюючу функції податкової пільги у механізмі правового регулювання, адже податкова пільга була введена з метою досягнення соціальної справедливості податку. Зазвичай підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат. Завдяки податковим пільгам вдається забезпечити: поєднання формальної і фактичної рівності платників в оподаткуванні; підтримку суб'єктів підприємництва, що виявляється у зменшенні сум податкових платежів, які мають бути сплачені платником податків, або взагалі у відсутності обов'язку зі сплати відповідного платежу; більш сприятливий режим досягнення публічних інтересів, а також реалізацію приватних інтересів. Прагнення 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.

Як зазначає дисертантка, правові відносини у сфері оподаткування настільки динамічні, що вивчення тих чи інших податково-правових конструкцій

ніколи не втратить своєї актуальності. Більше того, ті юридичні явища, які покращують становище платника, впливаючи при цьому на дохідну частину бюджетів, зокрема, і податкові пільги, вимагають постійного підтримання наукового й практичного інтересу до їх пізнання. Нині є потреба у розробці та реалізації обґрунтованої державної політики з метою комплексного підходу щодо використання податкових регулюючих інструментів у стимулюванні розвитку підприємств до досягнення ними конкретних позитивних результатів. З огляду на вказані обставини дослідження Савінової А.В. є актуальним, своєчасним та практично значимим.

Тема дисертації затверджена на засіданні Вченої ради Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол № 4 від 20 листопада 2020 року).

***Ступінь обґрунтованості результатів представлених здобувачем наукових положень та висновків, сформульованих у дисертації, та їх новизна.*** Виконана дисертація може бути охарактеризована як така, що має достатній науково-теоретичний рівень та практичну значимість положень й висновків, що пропонуються автором. Дослідження виконано відповідно до комплексної програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965). Виконане дослідження відповідає Національній економічній стратегії на період до 2030 року, затвердженій Постановою Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 р. № 179, Стратегії розвитку Національної академії правових наук України, затвердженій Постановою Загальних зборів НАПрН України від 26.03.2021 р. № 12-21.

Метою дослідження є отримання нових результатів у формі наукових висновків щодо визначення правової природи та правового регулювання такої податково-правової конструкції як податкові пільги, виявлення проблемних аспектів нормотворчості та правозастосування у вказаній сфері, а також надання обґрунтованих пропозицій і рекомендацій для їх вирішення. Для досягнення окресленої мети дисертанткою обрані наступні завдання: сформулювати визначення поняття «правова природа юридичного явища», на підставі чого дослідити правову природу податкових пільг; визначити загальні ознаки правових пільг й особливості податкових пільг; здійснити співвідношення податкових пільг із подібними категоріями, серед яких державна підтримка, державна допомога, податкові стимули, податкові преференції; навести підхід до означення принципів установлення податкових пільг; охарактеризувати систему принципів установлення податкових пільг; запропонувати зміни до податкового законодавства; здійснити класифікацію податкових пільг із формулюванням

конкретних критеріїв; розкрити процедуру встановлення податкових пільг на загальнодержавному та місцевому рівнях та ін.

За результатами ознайомлення з дисертацією можна дійти висновку, що дослідниця належним чином оволоділа методологічним інструментарієм використання загальнонаукових та спеціально-наукових методів, зокрема таких як діалектичний, герменевтичний, аксіологічний, аналізу й синтезу, порівняльно-правовий та ін.

Савінова А.В. продемонструвала достатній рівень оперування основними доктринальними категоріями у межах об'єкта та предмета дослідження. Здобувачкою доведено можливість самостійно провадити ефективне наукове дослідження основних теоретичних положень та нормативно-правової бази за темою дисертації, виокремлювати та формулювати сутність основних проблемних моментів у досліджуваній сфері та пропонувати вектори їх подолання.

Схвальної оцінки заслуговує використання Савіною А.В. широкої джерельної бази та обсяг проаналізованого фактичного матеріалу, нормативно-правових актів та актів судової нормотворчості, статистичної інформації за темою дисертаційної праці. Список використаних джерел охоплює 231 найменувань, які було узагальнено, систематизовано та кваліфіковано опрацьовано автором.

Дисертація Савінової А.В. виконана українською мовою, має чітку структуру, що включає анотації, вступ, 2 розділи, які містять 6 підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 261 сторінок, з них основний текст – 233 сторінок.

Роботу характеризує системність підходу до вирішення поставлених завдань. Усі підрозділи дисертації органічно пов'язані між собою, а кожен наступний підрозділ поглиблює наукову розвідку, послідовно розв'язуючи визначені здобувачем завдання. У розділі 1 «Загальні положення про податкові пільги» дисертанткою розглянуто правову природу податкових пільг, проаналізовано принципи їх встановлення та їх класифікацію. Визначено, що особливостями податкових пільг є: 1) їх встановлення в межах конкретної системи законодавства; 2) їх передбачення на рівні податкового законодавства України; 3) проявляються у виконанні платником свого податкового обов'язку з урахуванням особливостей, зумовлених застосуванням пільг; 4) механізм їх дії полягає у звільненні платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку чи збору, або в установленні правообов'язку платника сплачувати податок чи збір у меншому розмірі; 5) надаються у формах, визначених законодавством; 6) є неперсоніфікованими й застосовуються за наявності передбачених законодавством підстав; 7) можуть установлюватися як

по податкам, так і по зборам; 8) можуть передбачатись на постійній або на тимчасовій основі; 9) є факультативним елементом правового механізму податку. Дисертанткою визначено, що податкові пільги, маючи певні спільні риси з державною підтримкою, державною допомогою, податковими стимулами і податковими преференціями, є самостійним феноменом, що має особливості, за посередництвом яких і відбувається їх відокремлення, водночас податкові пільги у межах указаних правових понять займають чільне місце, бо виступають: 1) формою державної допомоги, яка охоплює фінансовий (економічний) та організаційний складник державної підтримки; 2) позитивним податковим стимулом, що активізує правомірну поведінку платників; 3) одним із засобів реалізації податкових преференцій.

У розділі 2 дисертації дослідниця зосереджується на характеристиці процедур встановлення і використання податкових пільг та співвідношенні прав й обов'язків при застосуванні платниками податкових пільг. На думку дисертантки визначальними складниками права на використання пільг є: а) підстава, яка має бути характерна для платника або його діяльності, б) порядок застосування конкретної пільгової податкової преференції. Аби мати можливість використати податкову пільгу, платник має пересвідчитись, що: а) податково-правовою нормою передбачена конкретна підстава, за наявності якої у платника виникає право на пільгу (юридичний складник можливості на застосування конкретної пільги); б) у його випадку наявна підстава для цього (фактичний складник можливості на застосування конкретної пільги). Однак сама по собі наявність права не означає, що воно буде автоматично реалізоване. Отже, щоб застосувати податкову пільгу, платник має дотримуватись визначених податковим законодавством вимог до втілення досліджуваного права у життя. Відсутність підстави для отримання податкової пільги або наявність підстави для цього, але не дотримання порядку її надання, призводить до втрати платником податків можливості на реалізацію в певний момент часу досліджуваного права.

Дисертанткою удосконалено підхід щодо класифікації ставок податку та збору за критерієм рівня податкового тиску на платника податків, у межах якого виділено ставки: а) базову (основну), б) знижену, в) підвищену. Саме ці три види ставок віддзеркалюють податковий тиск на платника, який може бути: загальним, послабленим, посиленним.

Кожен розділ дослідження завершується висновками у яких надаються конкретні пропозиції та рекомендації. Обрана Савіною А.В. структура роботи дозволила здійснити послідовний аналіз проблемних моментів щодо правового регулювання податкових пільг.

Аналіз тексту дисертації дозволяє нам дійти висновку, що завдяки вдалому підбору та компонуванню визначених у дослідженні завдань, дисертантка

досягнула поставленої мети. Висновки відповідають отриманим результатам, завданням та меті дослідження, мають вагому аргументацію, належним чином обґрунтовані.

Сформульовані здобувачкою елементи наукової новизни, отримані у ході дослідження є доведеними та такими, що містять ряд концептуальних висновків та рекомендацій, що мають також і практичне значення, відзначаються достовірністю й характеризуються науковою новизною.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у тому, що дисертація за характером та змістом питань є комплексним дослідженням правового регулювання податкових пільг, у межах чого вперше заявлено про необхідність побудови системи засад, які впливають на нормотворення й правозастосування, зокрема під час дії особливих обставин, що зумовлюють кардинальні зміни у сфері оподаткування. До найбільш вагомих наукових положень дисертації, що характеризуються новизною або її елементами, необхідно віднести такі. Зокрема, уперше сформульовано визначення поняття «принципи встановлення податкових пільг», якими є змістовні й процедурні вимоги установчого характеру, спрямовані на впорядкування діяльності суб'єктів, уповноважених зазначені податкові преференції вводити, змінювати або ж скасовувати, систему яких складають відповідні загальні принципи права, що розкриваються через їх галузево орієнтований контекст, а також окремі принципи податкового права; запропоновано зміни до пп. 4.1.7 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, які полягають у доповненні змісту принципу економічності оподаткування, що обґрунтовується необхідністю формування комплексного механізму перевірки ефективності податкових пільг, для чого обов'язково слід здійснювати як попереднє оцінювання ефективності податкових пільг (у процесі нормотворення), так і подальше (у процесі застосування встановлених пільг).

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

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

Дисертанткою удосконалено обґрунтування щодо виокремлення переліку загальних ознак правових пільг; особливостей податкових пільг; розуміння природи податкових пільг тощо. Набули подальшого розвитку наукові погляди щодо підходів до виокремлення визначальних складників права на використання пільг; класифікації ставок податку та збору за критерієм рівня податкового тиску на платника податків та ін.

Елементи наукової новизни дослідження повною мірою відображені у змісті дисертаційного дослідження і підтверджені ґрунтовними висновками здобувача. Заслужують на увагу пропозиції щодо внесення змін до податкового законодавства. Савінова А.В. сформулювала низку рекомендацій, положень і висновків, що мають як науковий, так і практичний інтерес. Отримані автором результати можуть бути використані у науково-дослідній роботі та правотворчій діяльності, в правозастосуванні та освітньому процесі.

Таким чином, результати дослідження мають необхідний рівень наукової новизни.

***Повнота викладу положень дисертації в роботах, опублікованих автором.*** Результати дослідження пройшли належну апробацію. Основні положення дисертації Савінової Альбіни Володимирівни на тему «Правове регулювання податкових пільг» висвітлено у 8 наукових публікаціях, з яких 3 наукові статті опубліковано у виданнях, включених до Переліку наукових фахових видань України, 1 стаття у зарубіжному науковому журналі, а також у 4 тези науково-комунікативних заходів.

***Відповідність тексту дисертації вимогам академічної доброчесності.*** За результатами аналізу дисертаційної роботи, публікацій автора порушення академічної доброчесності не виявлено. Висновки, пропозиції та рекомендації, зокрема й ті, що характеризують наукову новизну, на нашу думку, одержані автором особисто. Зокрема, дисертаційна робота містить посилання на джерела інформації у випадку використання ідей, розробок, тверджень, відомостей інших авторів.

***Дискусійні положення та зауваження щодо змісту дисертації.*** Незважаючи на позитивну оцінку дисертаційної роботи Савінової Альбіни Володимирівни на тему «Правове регулювання податкових пільг», варто звернути увагу на окремі питання, які мають не стільки критичний, скільки дискусійний характер.

1. На стор. 33–34 дисертації авторка досліджує притаманну податковим пільгам ознаку, а саме те, що вони проявляються у виконанні платником свого податкового обов'язку з урахуванням особливостей, зумовлених застосуванням пільг. Здобувачка наводить положення: «*Уведення податкової пільги викликає внесення особливості у процес виконання податкового обов'язку, але повністю*

*не нівелює його»*. Надалі по тексту своєї роботи деталізує, які передбачені особливості застосування тієї чи іншої пільги (наприклад, протягом характеристики принципу розумності як принципу встановлення податкових пільг). Однак саме при поясненні заявленої автором ознаки податкових пільг не обґрунтовується у загальному порядку, про які ж особливості використання пільг йдеться. У наведеному випадку правильніше було б у загальному значенні деталізувати, які особливості застосування пільг викликають виокремлення ознаки, за яку згадує здобувачка.

2. На с. 41 дисертації здобувач розглядає таку особливість податкових пільг як можливість їх передбачення на постійній або тимчасовій основі. Постійними податковими пільгами, на думку автора, є ті, *«використання яких не обмежене чітко визначеними часовими рамками або посиланням на подію, яка в майбутньому має неодмінно настати»*. Водночас на с. 152 дисертації, здійснюючи розкриття класифікаційного критерію для поділу податкових пільг на види за строком дії, здобувач підкреслює, що *«постійний характер податкових пільг по своїй суті не є абсолютним, бо невизначений кінцевий момент існування пільг не означає, що вони є встановленими назавжди»*. Наведене підтверджує, що при дослідженні особливостей податкових пільг у підрозділі 1.1 розділу 1 дисертації оминається деталізація того, що ці податкові феномени, будучи передбаченими у законодавстві на постійній основі, все ж не є абсолютними, а згадка про вказаний аспект так званої постійності явищ, що вивчаються, відбувається тільки у підрозділі 1.3 розділу 1, який предметно присвячений їх класифікації. Видається правильним названу складову постійності податкових пільг, а саме – не абсолютність останніх, зазначати та деталізувати зокрема і протягом окреслення особливостей податкових пільг, оскільки подібне «виключення» з постійності прямо впливає на загальне податково-правове уявлення про природу явища, яке є центральним в аналізованій науковій роботі.

3. На стор. 129 своєї дисертації дисертантка зазначає: *«...призупинення дії пільги протягом поточного бюджетного року, на отримання якої розраховував платник, є зміною такого елемента пільги, як строк її дії...»*. Тобто автор згадує про елементи пільг. Із цього постають питання: а) що таке елементи податкової пільги?, б) які ще існують елементи податкових пільг, крім строку їх дії? в) як зміна податкової пільги взаємопов'язана із зміною обов'язкових елементів правового механізму податку, наприклад, зі ставкою податку? Ці дискусійні аспекти варто було проаналізувати у роботі, оскільки вони мають безпосередній вплив на зміст, зокрема, і в контексті визначення того, що таке зміна податкових пільг, яка згідно з пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України не може відбуватись протягом бюджетного року.

4. На стор. 90 дисертаційної роботи здобувачка використовує словосполучення «творення податкових пільг». Але ж діяльність із розробки норм права у загальній теорії права має назву нормотворення. На нашу думку, авторці варто було б пояснити використання даної конструкції.

Водночас варто зауважити, що висловлені зауваження мають дискусійний і суб'єктивний характер, суттєво не впливають на загальну позитивну оцінку рецензованого дослідження.

**Висновок.** Дослідження «Правове регулювання податкових пільг» є самостійною завершеною кваліфікаційною науковою роботою, що містить нові обґрунтовані та аргументовані результати. Для роботи характерний логічний стиль викладення матеріалу, смислова завершеність, цілісність. На нашу думку, науково-практичні результати, отримані Савіною А.В. є достовірними та об'єктивними. Висновки отримали необхідну і достатню теоретичну аргументацію та є методологічно обґрунтованими. Загалом дисертаційна робота відображає науково-обґрунтовані розробки, які у сукупності мають важливе значення для розвитку правової науки та практичної діяльності відповідних суб'єктів.

На підставі викладеного можна зробити висновок, що дослідження Савіної Альбіни Володимирівни на тему «Правове регулювання податкових пільг» за своїм змістом відповідає галузі знань 08 «Право» спеціальності 081 «Право» та вимогам «Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 р. № 44, наказу МОН України № 40 від 12 січня 2017 року «Про затвердження Вимог до оформлення дисертації», а її автор Савінова Альбіна Володимирівна – заслуговує на присудження їй наукового ступеня доктора філософії у галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

**Офіційний опонент:**  
**доктор юридичних наук, професор,**  
**професор кафедри фінансового та**  
**податкового права**  
**Державного податкового університету**

**Любов КАСЬЯНЕНКО**