

*Голові разової спеціалізованої вченої ради
Донецького національного університету
імені Василя Стуса
PhD 11051103 (PhD 12942)
доктору юридичних наук, професору,
декану юридичного факультету
Донецького національного університету
імені Василя Стуса
Коваль Ірині Федорівні*

РЕЦЕНЗІЯ

**на дисертацію Лабунського Олександра Олександровича
на тему: «Державна підтримка суб'єктів малого підприємництва
засобами податкового стимулювання: господарсько-правовий аспект»,
представлену на здобуття ступеня доктора філософії з галузі знань 08
Право
зі спеціальності 081 Право**

Ступінь актуальності обраної теми дисертаційного дослідження.

Актуальність теми дослідження зумовлена сучасними економічними та правовими викликами, що постали перед Україною в умовах воєнного стану, післявоєнного відновлення економіки та необхідності забезпечення сталого розвитку підприємницького середовища, особливо такого якого сегменту як мале підприємництво. Малий бізнес є одним із ключових елементів національної економіки, оскільки забезпечує створення робочих місць, розвиток конкуренції, наповнення місцевих бюджетів та формування середнього класу. Водночас саме суб'єкти малого підприємництва найбільше залежать від ефективності державної підтримки та стабільності податкової політики.

У сучасних умовах податкове стимулювання виступає одним із найважливіших інструментів державного впливу на розвиток малого підприємництва. Застосування податкових пільг, спеціальних режимів оподаткування, спрощених процедур адміністрування податків та інших механізмів стимулювання сприяє зниженню фінансового навантаження на бізнес, підвищенню його конкурентоспроможності та легалізації господарської діяльності. Разом із тим, практика реалізації податкових стимулів в Україні свідчить про наявність низки проблем, пов'язаних із нестабільністю законодавства, недосконалістю механізмів правового регулювання, неоднозначністю правозастосування та недостатньою ефективністю окремих форм державної підтримки.

Актуальність теми дисертаційного дослідження зумовлена і тим, що інститут державної підтримки суб'єктам господарювання взагалі та суб'єктам малого підприємництва зокрема є відносно новим на теренах сучасної України, адже його розвиток за радянського періоду майже не

відбувався. В ранній період розвитку цієї інституції в сучасній Україні, коли тільки почала надаватися державна підтримка, не приділялось належної уваги питанню забезпечення в цьому процесі конкуренції. Проте з прийняттям спеціального закону законодавцем було акцентуалізовано на пріоритетності захисту конкуренції. Але і на сьогоднішній день вітчизняне законодавство в цій сфері знаходиться лише на стадії свого становлення, тому важливим є вивчення європейського досвіду і його імплементація у положення національного законодавства.

Особливої актуальності дослідження набуває у зв'язку з процесами гармонізації українського законодавства із правом Європейського Союзу, що потребує адаптації національної системи державної підтримки суб'єктів господарювання до європейських стандартів конкуренції, прозорості та допустимості державної допомоги. Законодавство ЄС реагує на сучасні виклики, містить актуальні положення щодо балансу надання державної підтримки та конкуренції на ринку.

Крім того, актуальність теми посилюється необхідністю формування ефективного господарсько-правового механізму стимулювання малого бізнесу в умовах цифровізації економіки, реформування податкової системи та розвитку інноваційного підприємництва.

Таким чином, дослідження господарсько-правових аспектів державної підтримки суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання є своєчасним, теоретично і практично значущим, оскільки спрямоване на вдосконалення правового регулювання, підвищення ефективності податкових стимулів та забезпечення належних умов для розвитку малого підприємництва в Україні.

В юридичній науці питання цієї проблематики були предметом дослідження як вчених – господарників, так і фахівців в сфері фінансового права. На монографічному рівні цю тематику досліджували О. В. Кузнецова в монографії «Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб-підприємців»; І. М. Феофанова - «Допустимість державної допомоги: господарсько правовий аспект»; Г. О. Кубрак - «Правові засади державної підтримки малого та середнього бізнесу в Україні». Проте сучасний етап соціально-економічних трансформацій потребує нових наукових розвідок щодо значення податкових стимулів у системі державної підтримки малого бізнесу, визначення ефективних правових механізмів їх реалізації та запозичення європейських підходів до правового регулювання цієї сфери. Отже, зазначене свідчить, що тема дисертаційної роботи є актуальною, своєчасною і важливою для розвитку науки господарського права.

Рівень виконання здобувачем поставленого наукового завдання. Дослідження спрямоване на вирішення важливого для юридичної науки наукового завдання щодо обґрунтування сучасної концепції державної підтримки суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання та розробки на цій основі напрямів вдосконалення законодавства, що регулює відповідні відносини.

Мета дослідження полягає в обґрунтуванні нових науково-

теоретичних положень щодо державної підтримки суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання та розробка на цій основі напрямів вдосконалення господарського та податкового законодавства, що регулює відповідні відносини.

Досягненню поставленої мети сприяють завдання дисертаційної роботи, які обумовлюють зміст і логіку дисертаційного дослідження та фокусують на очікуваних результатах роботи.

Дисертаційна робота має зв'язок з науковими програмами, планами, темами. Зокрема, дисертаційну роботу виконано відповідно до плану науково-дослідної діяльності юридичного факультету Донецького національного університету імені Василя Стуса у межах тем «Господарсько-правове та адміністративно-правове забезпечення сталого розвитку» на 2022-2024 р.р. (номер ДР 0122U002339); «Правові засади господарсько-правового та адміністративно-правового забезпечення повоєнного відновлення та розвитку України» на 2025-2026 р. (номер ДР 0124U004597), в межах яких дисертантом здійснено науково-теоретичну розробку поняття та змісту державної підтримки суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання, а також обґрунтовано пропозиції щодо вдосконалення законодавства у зазначеній сфері.

Оволодіння здобувачем методологією наукової діяльності. Наукова обґрунтованість отриманих у ході дослідження результатів досягається за рахунок використання діалектичного, системно-структурного, порівняльно-правового, статистичного, формально-логічного та інших загальнонаукових і спеціальних методів пізнання. Поняття, зміст, форми державної підтримки СМП та законодавчих основ запровадження податкових стимулів досліджено за допомогою діалектичного методу пізнання правової та соціальної дійсності.

За допомогою системно-структурного методу проаналізовано взаємозв'язок між такими категоріями як: «державне регулювання», «державна підтримка» та «державна допомога» (підрозділ 1.1). Порівняльно-правовий метод застосовано для аналізу окремих аспектів правового регулювання податкової підтримки малого бізнесу у країнах ЄС, США, Канади, Великобританії (підрозділи 1.3; 3.1; 3.2). Статистичний метод використано для дослідження правозастосовної практики у сфері оподаткування малого бізнесу в межах загальної системи оподаткування та ССООЗ. Формально-логічний застосовано для аналізу законодавства України, що; встановлення основних напрямів вдосконалення правового регулювання державної підтримки СМП засобами податкового стимулювання (підрозділи 3.1, 3.2).

Таке широке коло використаних методів наукового дослідження підтверджує, що дисертант на достатньому для такого роду робіт оволодів методологією наукової діяльності.

Ступінь новизни представлених теоретичних результатів проведеного здобувачем дослідження та їх наукової обґрунтованості. Проведений аналіз тексту дисертації, опублікованих наукових праць за

темою дисертації свідчить, що результати дисертаційного дослідження О. О. Лабунського мають необхідний рівень наукової новизни і є достовірними. Сформульовані висновки, узагальнення та пропозиції відповідають зазначеним рівням наукової новизни.

Зокрема *вперше* дисертантом обґрунтовано що податкова підтримка становить самостійний напрям державної підтримки суб'єктів малого підприємництва, яка відрізняється від фінансової за правовою природою, джерелами походження, способами реалізації та економіко-правовими наслідками, що зумовлює доцільність внесення змін до Закону України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні», де у ч. 1 ст. 15 після слів «... підвищення кваліфікації управлінських кадрів та кадрів ведення бізнесу» доповнити словами: «а також податкову підтримку суб'єктів малого підприємництва». Заслуговують на підтримку розроблені здобувачем напрями удосконалення правових засад реалізації податкових інструментів у межах інституту державної допомоги, які передбачають: 1) нормативне розмежування допустимих і недопустимих форм державної допомоги; 2) виключення з переліку форм державної допомоги відстрочення або розстрочення сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів; 3) запровадження контролю за державною підтримкою учасників індустріальних парків, оскільки податкові пільги, що надаються в межах цього спеціального правового режиму, мають ознаки державної допомоги; 4) забезпечення узгодженості між положеннями ПК України, Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» та підзаконних актів, зокрема Наказу Міністерства фінансів № 474 «Про затвердження Методології оцінювання інструментів податкової політики»; 5) відмову від тимчасового призупинення механізмів контролю за державною допомогою в умовах воєнного стану, що створює ризики вибіркового надання податкових пільг суб'єктам господарювання органами місцевого самоврядування без належної правової оцінки їхнього впливу на конкуренцію.

В дисертаційному дослідженні здобувачем *удосконалено положення щодо:*

розмежування понять «державна підтримка» та «державна допомога» з уточненням, що державна допомога є особливою формою державної підтримки, що функціонує в межах спеціального правового режиму, процедурне регулювання якого визначене Законом України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання», а її ідентифікація та оцінка здійснюється виключно на підставі законодавчо визначених критеріїв;

- правових засад застосування інвестиційного податкового кредиту шляхом обґрунтування доцільності закріплення у Загальних положеннях ПК України окремої статті, у якій доцільно передбачити: 1) визначення інвестиційного податкового кредиту як права платника податку тимчасово зменшувати суму податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств або податку на доходи фізичних осіб на частину інвестиційних

витрат, спрямованих на реалізацію інноваційних, науково-дослідних, екологічних, енергоефективних чи соціально значущих проектів; 2) поширення його дії на всіх платників податків незалежно від організаційно-правової форми; 3) чітке нормативне визначення переліку витрат, які можуть бути враховані при його розрахунку; 4) гнучку шкалу розмірів і строків дії (у розмірі до 20 % суми інвестиційних витрат строком до 5 років з можливістю продовження для високотехнологічних або соціально орієнтованих проектів); 5) чітко визначені механізми звітності та моніторингу результатів використання, що гарантуватиме прозорість, ефективність та цільовий характер;

- правових засад застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності з обґрунтуванням пропозицій щодо: а) надання фізичним особам, які здійснюють незалежну професійну діяльність права переходу на єдиний податок; б) скасування загальної заборони на застосування єдиного податку нерезидентами, які провадять господарську діяльність на території України; в) запровадження диференційованих ставок ЄСВ для платників єдиного податку з урахуванням стадії розвитку бізнесу та соціально-економічних умов їх діяльності; г) розширення переліку видів рентної плати, від обов'язку сплати яких звільнюються платники єдиного податку; д) диференціації ставок єдиного податку із застосуванням понижувальних коефіцієнтів для суб'єктів, які здійснюють соціально орієнтовану діяльність, впроваджують інноваційні моделі бізнесу, сімейне підприємництво або заходи «зеленого переходу»; є) удосконалення механізму визначення оподаткованого доходу платників третьої групи шляхом надання їм права враховувати документально підтверджені витрати, безпосередньо пов'язані з провадженням господарської діяльності; ж) розширення категорій платників, звільнених від застосування РРО/ПРРО з урахуванням ризик-орієнтованого підходу до контролю готівкових операцій; і) цифрової модернізації адміністрування єдиного податку, зокрема, шляхом інтеграції електронних сервісів та платіжної інфраструктури для автоматизованого податкового обліку та звітності.

В роботі О. О. Лабунського низка висновків *дістали подальшого розвитку*, а саме це положення щодо:

- уточнення поняття податкових стимулів суб'єктів малого підприємництва та їх класифікації залежно від місця у податковій системі з поділом на дві основні групи: 1) загальні податкові стимули, як правові інструменти, інтегровані у конструкцію окремих податків та зборів у межах загальної системи оподаткування, які поділяються на: а) податкові пільги, спрямовані на зменшення податкового навантаження (податкові вирахування; знижені ставки податків і зборів; повне або часткове звільнення від сплати податків і зборів); б) інструменти податкового стимулювання адміністративно-процедурного характеру, спрямовані на мінімізацію адміністративних витрат платника та спрощення процедур обліку, звітності й взаємодії з контролюючими органами (розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань або податкового боргу; встановлення

спеціального періоду податкового звітування; використання процедур спрощеної реєстрації в якості платника податку на додану вартість; обмеження (мораторій) на окремі види податкових перевірок); 2) спеціальні податкові стимули, як цілеспрямовані заходи податково-правового регулювання, упроваджені виключно з метою підтримки та розвитку малого підприємництва, правовою формою яких є спрощена система оподаткування, обліку та звітності;

- критеріїв кваліфікації податкових засобів державної підтримки як державної допомоги, що передбачає одночасне виконання наступних умов: 1) надання економічних переваг суб'єктам господарювання опосередковано за рахунок державних або місцевих ресурсів, у тому числі у формі податкових видатків (недоотриманих бюджетних доходів); б) вибіркового характеру, тобто відступає від загального податкового режиму і створює перевагу для окремих суб'єктів господарювання або певних видів економічної діяльності; в) здійснення потенційного впливу на економічну конкуренцію та торгівлю, посилюючи ринкову позицію окремих суб'єктів господарювання. За відсутності хоча б однієї з наведених ознак податковий засіб не може бути кваліфікований як державна допомога;

- напрямів удосконалення правового регулювання податкових інструментів державної підтримки суб'єктів малого підприємництва шляхом обґрунтування необхідності їх системної узгодженості із стратегічними цілями економічного розвитку держави та сучасними соціально-економічними викликами. Визначено, що підвищення ефективності податкового стимулювання забезпечується комплексним удосконаленням спеціальних податкових режимів і стимулюючих елементів загальної системи оподаткування з дотриманням принципу нормативної узгодженості та орієнтацією на потреби малого бізнесу. Наголошено на необхідності гармонізації національних податкових підходів із європейською практикою регулювання державної підтримки підприємництва в контексті імплементації *acquis* ЄС.

Оцінка змісту дисертації, її завершеність та дотримання принципів академічної доброчесності.

За своїм змістом дисертаційна робота О. О. Лабунського свідчить, що здобувач набув навичок та компетентностей, що визначені Стандартом вищої освіти зі спеціальності 081 Право для третього (освітньо-наукового) рівня вищої освіти та напрямкам досліджень відповідно до освітньо-наукової програми Право.

Наведені висновки і пропозиції комплексно, поєднуючи розробку як теоретичних засад, які полягають у формуванні науково обґрунтованих засад правового регулювання державної підтримки суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання, так і законотворчих перспектив формують цілісне бачення шляхів такого правового регулювання у зазначеній сфері.

Ступінь обґрунтованості цих наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, є такою, що відповідає

вимогам до цього роду робіт, пропозиції розроблено на належному науково-теоретичному рівні з урахуванням виявлених проблем правозастосування і спрямовані на забезпечення правової визначеності норм господарського права та єдності правозастосовної практики.

Наукова обґрунтованість вищенаведених результатів дисертаційного дослідження досягається за рахунок повного та всебічного дослідження наукових та інших джерел, перелік яких склав 383 найменування. В основу проведеного наукового дослідження покладено аналіз наукової літератури, чинного та перспективного законодавства, положень міжнародно-правових актів, актів ЄС, аналіз статистичних даних та практики застосування положень законодавства в сфері правового регулювання державної підтримки суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання.

В цілому наведені результати дослідження є достатньо обґрунтованими, чому сприяли: використання загальних та галузевих методів і прийомів пізнання дійсності, ґрунтовний аналіз наукової юридичної літератури монографічного та дисертаційного рівня з господарського та фінансового права, законодавства України та законодавства зарубіжних країн, аналіз вітчизняної судової практики (постанов ВС, рішень окружних адміністративних судів), рішень ЄСПЛ, рішень Суду ЄС, роз'яснень АМКУ з питань застосування законодавства у сфері державної допомоги, актів Міністерства фінансів, рішень міських рад тощо, статистичних даних. Треба відзначити значну кількість опрацьованих аспірантом джерел монографічного та дисертаційного рівня, опрацьовання дисертантом значного масиву не лише дотичних до теми дослідження робіт відомих правників господарників та фінансистів, а і публікацій практикуючих юристів та судів з цієї проблематики, що дозволило опанувати тему всебічно – і крізь призму доктрини, і крізь призму практики.

Дисертаційна робота є завершеною науковою працею і свідчить про наявність особистого внеску здобувача у науковий напрям державної підтримки суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання.

Аналіз тексту дисертації свідчить про відсутність порушення автором академічної доброчесності. У дисертаційній роботі наявні посилання на відповідні джерела інформації в разі творчого використання ідей, розробок, тверджень інших авторів, дотримано вимоги законодавства про захист авторських прав, надано достовірну інформацію про результати наукової діяльності. В роботі не виявлено ознак академічного плагіату, самоплагіату чи інших проявів академічної недоброчесності.

Мова та стиль викладення результатів. Робота підготовлена доступною зрозумілою мовою, без зайвого перевантаження складними змістовними конструкціями та понятійно-категоріальною термінологією, що значно полегшує сприйняття тексту. Матеріал викладено логічно та послідовно, з дотриманням стилістичних правил і вимог, дослідження має цілісний та завершений вигляд.

Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, сьомі підрозділів, висновків. Системний аналіз дисертаційного дослідження свідчить, що всі структурні частини дисертаційного дослідження пов'язані між собою і є логічним продовженням попередніх теоретичних висновків, узагальнень та пропозицій автора.

Дисертація О. О. Лабунського оформлена відповідно до вимог, визначених Порядком присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 р. № 44, а також відповідно до вимог наказу МОН України від 12 січня 2017 р. № 40 «Про затвердження вимог до оформлення дисертації».

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що висновки та пропозиції, обґрунтовані в дисертаційній роботі, становлять науково-теоретичний і практичний інтерес, можуть бути використані у науково-дослідній, правотворчій та правозастосовній діяльності, освітньому процесі, зокрема:

– *науково-дослідній роботі* – для подальших наукових досліджень податкової державної підтримки малого бізнесу;

– *правотворчості* – для вдосконалення норм ПК України, Закону України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні», Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» (підготовлено проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання та розвитку малого і середнього підприємництва в Україні» Додаток А);

– *правозастосуванні* – для вдосконалення практики застосування норм господарського, податкового законодавства та права ЄС при оподаткуванні суб'єктів малого підприємництва податком на доходи фізичних осіб, податком на прибуток підприємств, податком на додану вартість та єдиним податком (Довідка ГУ ДПС у Вінницькій області про впровадження результатів дисертаційного дослідження) (Додаток Б);

– *освітньому процесі* – під час викладання навчальних дисциплін «Фінансове право», «Господарське право», «Проблеми податкового права» (Акт впровадження результатів дисертаційного дослідження № 31-25/12.0-24 від 14.11.2025 р. Додаток В).

Повнота викладу положень дисертації в опублікованих працях. Основні наукові положення та результати дисертаційного дослідження висвітлено в 14 наукових працях, з-поміж яких: 4 наукові праці у фахових виданнях, а також 10 друкованих праць, які є матеріалами та тезами доповідей на наукових та науково-практичних конференціях.

Зауваження

Крім позитивних аспектів дисертаційного дослідження, представляється доцільним звернути увагу на наступний аспект роботи, а саме, у підрозділі 1.3 дисертаційної роботи здійснено ґрунтовний аналіз правового регулювання реалізації низки інструментів податкового стимулювання в державах – членах ЄС (в Австрії, Франції, Іспанії, Португалії, Нідерландах, Бельгії, Німеччині, Угорщині, Італії, Хорватії, Румунії, Болгарії, Польщі тощо). Наведений матеріал сприймається з науковим інтересом і є обґрунтованим з огляду на предмет дисертаційного дослідження, оскільки дозволяє виявити спільні тенденції та національні особливості податкової підтримки малого підприємництва в умовах функціонування внутрішнього ринку ЄС. Водночас у висновках до роботи та в елементах наукової новизни результати зазначеного порівняльно-правового аналізу відображені недостатньо повно та мають переважно узагальнений характер. З огляду на це вбачається, що застосування зарубіжного досвіду у межах дисертаційного дослідження потребує більш чіткого концептуального узагальнення, виокремлення критеріїв його релевантності для правової системи України та формулювання конкретних висновків щодо можливостей і меж імплементації конкретних податково-правових інструментів у національне законодавство, що сприяло б посиленню наукової новизни та прикладної спрямованості дослідження. Відсутність ґрунтовних висновків щодо можливості імплементації зарубіжного прогресивного досвіду в цілому не впливає на наукову цінність дисертації, однак залишає потенціал для подальших досліджень у цьому напрямі.

Висновок

Враховуючи вищевикладене, вважаю, що дисертаційна робота О. О. Лабунського та його наукові публікації мають відповідний для такого роду робіт науковий рівень. У дисертації представлено нові наукові результати щодо державної підтримки суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання, які є належним чином обґрунтованими і вирішують конкретне наукове завдання, що має істотне значення для юридичної науки.

Наведене свідчить про високий науковий рівень дисертаційної роботи та наукових публікацій О. О. Лабунського. У дисертації представлено нові наукові результати, що полягають у формуванні теоретично обґрунтованих засад господарсько-правового регулювання державної підтримки суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання. Зазначені результати є належним чином доведеними, відзначаються внутрішньою логічною узгодженістю та спрямовані на вирішення конкретного наукового

завдання, що має істотне значення для розвитку юридичної науки.

Таким чином, позитивно оцінюючи змістовність наукового дослідження, підтверджуючи цілісність і логічність його структури, враховуючи обґрунтованість та високий рівень наукових висновків і пропозицій, їх практичну цінність, ступінь апробації й впровадження основних результатів, дисертаційна робота Лабунського Олександра Олександровича «Державна підтримка суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання: господарсько-правовий аспект» відповідає спеціальності 081 «Право» та вимогам, які висуваються до дисертації та наукових результатів на здобуття ступеня доктора філософії і викладені у пунктах 6, 7, 8 і 9 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 року № 44.

Рецензент:

доктор юридичних наук, професор,
завідувач кафедри господарського та адміністративного права
Донецького національного університету
імені Василя Стуса

Л. Дор. Ліна ДОРОШЕНКО

