

УДК 346.5

DOI <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2021.1.13>**Денис Сіюшов,**

здобувач кафедри цивільного та господарського права

ПрАТ «Вищий навчальний заклад «Міжрегіональна академія управління персоналом»

## ЗАСТОСУВАННЯ СУДОМ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ ЗАКОНОДАВСТВА ПРО ДЕРЖАВНУ ДОПОМОГУ У ФОРМІ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ

Стаття присвячена дослідженню практики Суду Європейського Союзу під час вирішення справ стосовно державної допомоги при наданні податкових пільг. На підставі Угоди асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, Україна взяла на себе зобов'язання впровадити в Україні законодавство про державну допомогу, а також при застосуванні такого законодавства використовувати як джерела тлумачення критерії, що впливають із застосування статей 106, 107 і 93 ДФЄС, зокрема відповідну судову практику СЕС, а також відповідне вторинне законодавство, рамкові положення, керівні принципи та інші чинні адміністративні акти ЄС. У зв'язку із зазначеним у статті здійснено детальний аналіз такого критерію для встановлення державної допомоги, як надання переваг окремим підприємствам чи виробництву окремих товарів при наданні податкових пільг. Робиться висновок, що дослідження ознаки «наявність переваги» має відбуватися окремо від дослідження ознаки «вибірковість». Перевага та вибірковість, якщо застосувати до податкових правовідносин, співвідносяться як загальне правило оподаткування й податкова пільга. Наявність переваги ще не означає, що існує державна допомога. Установлення же вибірковості такої переваги може означати, що існує державна допомога. Також досліджується такий проблемний аспект застосування законодавства про державну допомогу, як класифікація підприємств. Зокрема, робиться висновок, що єдиним важливим критерієм є здійснення особою підприємницької діяльності, що полягає в продажі товарів чи наданні послуг. Серед іншого в статті наводяться рішення Суду Європейського Союзу, у яких аналізуються такі концепції, як «тест приватного інвестора», «пряма та непряма державна допомога», аналізуються проблемні питання оцінювання наявності переваги.

**Ключові слова:** державна допомога в ЄС, податкова пільга, надання переваги при наданні податкових пільг, тест приватного інвестора, пряма державна допомога, непряма державна допомога.

**Постановка проблеми.** За останні роки в Україні введено в дію низку спеціальних нормативно-правових актів у сфері державної допомоги, найважливішим з яких є Закон України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» (далі – Закон 1555-VII). Відповідно до статті 4 цього Закону, державна допомога може існувати, зокрема, у формі «надання податкових пільг, відстрочення або розстрочення сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів».

Закон 1555-VII прийнятий на виконання статті 267 Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони (далі – Угода про асоціацію). Зазначеною статтею, окрім прийняття національного законодавства про державну допомогу та створення уповноваженого органу, Україна повинна забезпечити, щоб будь-яка нова допомога, яка надається в Україні, відповідає положенням статей 262 та 264 Угоди про

асоціацію протягом одного року з дати створення такого органу (іншими словами, протягом одного року з дня набрання чинності Закону 1555-VII, яким АМКУ визначений уповноваженим органом, тобто з 2 серпня 2017 року).

Статтею 264 Угоди про асоціацію визначено зобов'язання України при застосуванні законодавства про державну допомогу використовувати як джерела тлумачення критерії, що впливають із застосування статей 106, 107 та 93 ДФЄС, зокрема відповідну судову практику СЕС, а також відповідне вторинне законодавство, рамкові положення, керівні принципи й інші чинні адміністративні акти ЄС.

Це зумовлює актуальність дослідження судової практики Суду Європейського союзу під час розгляду справ щодо державної допомоги при наданні податкових пільг. Зокрема, важливим є дослідження такого критерію, як «надання переваги окремим підприємствам чи виробництву окремих товарів» і різних

концепцій і поглядів, які в різні часи застосовувалися Європейською комісією та Судом Європейського Союзу.

Теоретичним і практичним питанням дослідження проблемних питань застосування законодавства України про державну допомогу в контексті податкового стимулювання через призму законодавства ЄС майже не присвячено праць учених і юристів, оскільки відповідне спеціальне законодавство про державну допомогу в Україні набрало чинності декілька років тому. Здебільшого вітчизняні вчені досліджували питання саме податкових пільг і податкового стимулювання. Існують дослідження у сфері економіко-правових аспектів надання державної допомоги через призму положень статей 25, 26, 31 Господарського кодексу України. Зокрема, можна виділити праці таких учених: Н. Бугаєнко, Д. Лічак, Я. Петруненко, Г. Знаменського, О. Колосової, А. Болотової, В. Вишневського, Л. Воронової, Л. Гацької, А. Гринкевича, О. Зельдіної, Е. Золт (E. Zolt), А. Іссон (A. Easson), Л. Капаєвої, О. Качура й інших. Водночас саме в контексті аналізу законодавства ЄС, роз'яснень Європейської комісії та практики Суду Європейського Союзу для подальшого формулювання можливих законодавчих змін в Україні та формування напрацювань для українських судів наукові праці відсутні.

**Мета статті** – дослідити практику Суду Європейського Союзу під час вирішення справ стосовно державної допомоги при наданні податкових пільг; здійснити детальний аналіз такого критерію для встановлення державної допомоги, як надання переваг окремим підприємствам чи виробництву окремих товарів при наданні податкових пільг, аналіз таких концепцій, як «тест приватного інвестора», «пряма та непряма державна допомога», дослідити проблемні питання оцінювання наявності переваги, різницю між концепціями переваги та вибірковості.

**Виклад основного матеріалу.** Статтею 264 Угоди про асоціацію встановлено, що Україні повинна використовувати як джерело тлумачення, зокрема, практику Суду Європейського Союзу (далі – СЄС).

Висновки СЄС, що складається з Європейського Загального Суду (далі – ЄЗС) і Європейського Суду Справедливості (далі – ЄСС), використовуються при застосуванні законодавства про державну допомогу й на рівні ЄС.

Найбільші спори викликає тлумачення поняття допомоги, наведене в статті 107 ДФЄС. Так, з урахуванням поло-

жень статті 107 ДФЄС можна виділити такі ознаки: (1) допомога, що надана державою-членом ЄС або з використанням ресурсів держави-члена ЄС; (2) допомога в будь-якій формі; (3) допомога спотворює або загрожує спотворенням конкуренції та впливає на торгівлю між державами-членами ЄС; (4) існує надання переваг окремим підприємствам чи виробництву певних товарів.

У зв'язку з цим видається за доцільне в межах статті здійснити аналіз такого важливого критерію, як надання переваг окремим підприємствам чи виробництву певних товарів. Аналіз інших критеріїв, так само як й аналіз такого аспекту, як вибірковість при наданні переваг, мають бути здійснені в окремих статтях у зв'язку з обсягом матеріалу для такого аналізу.

Підставою для дослідження ознаки «існування переваги» є формулювання, що міститься в статті 107 ДФЄС, а саме: «допомога ... що надається у будь-якій формі ... шляхом надання переваг».

Важливо відзначити, що дослідження цієї ознаки має відбуватися окремо від дослідження ознаки «вибірковості» («переваг окремим підприємствам чи виробництву певних товарів»). Перевага та вибірковість, якщо застосувати до податкових правовідносин, співвідносяться як загальне правило оподаткування та податкова пільга [27]. Наявність переваги ще не означає, що існує державна допомога [10, пар. 73]. Установлення вибірковості такої переваги може означати, що існує державна допомога.

Можна погодитися з висновками Європейської комісії (далі – ЄК), викладеними в Рішенні від 04.10.2017: «Варто розрізнити умови переваги та умови вибірковості для забезпечення того, щоб не всі державні заходи, що надають переваги (наприклад, покращують фінансове становище підприємства), визнавалися державною допомогою; але варто визнавати державною допомогою ті державні заходи, що надають переваги у вибірковій манері ... отже, ключовим аспектом під час оцінювання вибірковості є визначення того, досліджуваний захід є заходом загального застосування чи, навпаки, застосовний виключно до окремих підприємств чи окремих секторів економіки» [1, пар. 581].

Утім практикою СЄС визначено ще один критерій, що може свідчити про те, що перевага (навіть якщо вибіркова) є законною: обґрунтування за характером або загальною схемою системи (цей критерій має бути розглянутий в окремій статті). Відповідно, варто розпочати з визначення «переваги» та дослідження практики ЄК та СЄС у податкових правовідносинах.

Відповідно до встановленої практики СЄС, перевагою визнається будь-яка економічна вигода, яку підприємство не могло б отримати за нормальних економічних умов [7]. Перевага існує не лише в разі отримання позитивних вигід, а й у разі реалізації заходів, що зменшують витрати, які зазвичай включаються до бюджету підприємства, які, хоча й не є субсидіями в прямому значенні слова, мають аналогічний характер і досягають аналогічного економічного ефекту [7, пар. 61].

Водночас не всі субсидії підлягають контролю на підставі законодавства про державну допомогу. Наприклад, можна сказати, що податки на доходи субсидують фірми з витратами (не оподатковуючи їх), але цього недостатньо, щоб оподаткування доходів було незаконним [10, пар. 83]. Аналогічно, хоча загальноприйняті низькі податкові ставки можуть спричинити неефективні географічні викривлення, вони можуть бути сприйняті як податкові субсидії, якщо вони не є дискримінаційними, вони не є державною допомогою [18, с. 17].

Не мають значення мета й підстави для надання переваги: оцінювання наявності чи відсутності переваги здійснюється лише на підставі досягнутого ефекту [22, с. 13]. Зокрема, фіскальний характер чи соціальна мета певного заходу не є достатніми підставами для незастосування законодавства про державну допомогу [12, пар. 13]. Хоча, наприклад, Генеральний адвокат Менгоссі у Висновках до справи С-487/06 досить логічно підсумовує, що серед факторів, властивих характеру допомоги, необхідно також ураховувати наслідки, які національні органи прагнуть досягти, уживши цей захід, незалежно від галузевого характеру таких наслідків» [19, пар. 65]. Отже, Генеральний адвокат має на увазі, що оцінювання заходів має здійснюватися на підставі досягнутого ефекту, але при здійсненні такої оцінки необхідно враховувати наміри національних органів, які впровадили такий захід.

Як зазначає ЄК, оскільки єдиним критерієм оцінювання є ефект від упровадження певного заходу, немає значення, обов'язковим було отримання переваги підприємством чи підприємство мало можливість уникнути або відмовитися від отримання переваги [6, пар. 67]. Наприклад, прогресивна ставка податку (залежно від розміру підприємства та рівня доходів) визнається ЄК перевагою для малих підприємств порівняно з великими [2, пар. 39]; звільнення від податку на нерухомість (незалежно від мети й кола отримувачів) також визнається перевагою [20, пар. 267, 271, 276]. Можна також навести Рішення ЄС у справі

С-6/97, у якому зазначено «той факт, що Держава-член прагне наблизити шляхом односторонніх заходів умови конкуренції в певному секторі економіки з тими, що переважають в інших державах-членах, не може позбавити відповідні заходи класифікації їх характеру як допомоги» [14, пар. 21]. Тому українським судам варто оцінювати наявність переваги за результатом застосування податкового заходу, але при цьому враховувати наміри законотворця.

Перевага може надаватися підприємствам, що не є прямими отримувачами (у випадку субсидій) чи користувачами (наприклад, у випадку податкових пільг). У такому випадку потрібно говорити про надання непрямої переваги. При цьому прямими отримувачами чи користувачами переваги можуть бути навіть фізичні особи чи юридичні особи, що не займаються підприємницькою діяльністю [6, пар. 115]. Такі ситуації можуть створювати складнощі при дослідженні питання застосовності законодавства про державну допомогу до відповідних заходів. Це вкотре підтверджує правильність позиції щодо оцінювання наявності допомоги, виходячи з наявності ефекту (переваги) для бенефіціара допомоги (а не тільки для прямого отримувача чи користувача).

Одним зі способів визначення наявності переваги є тест приватного інвестора (або принцип інвестора в ринковій економіці). Уперше цей тест застосував СЄС у справі Meuga (С-234/84). Цей тест передбачає, що перевага існує в тому випадку, якщо здійснені публічні інвестиції в підприємство, які ринковий оператор (приватний інвестор) не здійснив би при звичайних умовах ринкової економіки [13, пар. 14].

У справі SFEI (С-39/94) СЄС дійшов висновку, що для оцінювання існування переваги необхідно «здійснити економічний аналіз з урахуванням усіх факторів, які підприємство, що діє при нормальних ринкових умовах, має враховувати при встановленні гонорару за надані послуги» [7, пар. 60–61].

У справі EDF (С-124/10 Р) СЄС вперше встановив, що тест приватного інвестора повинен застосовуватися й до заходів фіскального характеру. Зокрема, суд зазначив, що, «з огляду на цілі, що лежать в основі статті 87 (1) Договору<sup>1</sup> й тесту приватного інвестора, економічна перевага повинна, навіть якщо вона була надана за допомогою фіскальних засобів, оцінюватися, зокрема, у світлі тесту приватного інвестора, якщо після завершення глобальної оцінки, яка

<sup>1</sup> Сьогодні, замість указаної статті, діє стаття 107 (1) ДФЕС.

може бути необхідною, виявляється, що, незважаючи на те що використовувані засоби були інструментами здійснення державної влади, зацікавлена держава-член надала цю перевагу як акціонер належного їй підприємства» [15, пар. 92]. Отже, СЄС дійшов висновку, що застосування цього тесту дає змогу встановити, чи здійснив би приватний інвестор при звичайних ринкових умовах інвестицію в розмірі податкової пільги, наданої державою. Якщо не здійснив би, існує перевага. Тим не менше слушною є думка, що застосування принципу приватного інвестора (а точніше, одного лише принципу без урахування інших обставин) створює значні складності при визначенні переваг, що є наслідком надання податкових пільг [22, с. 10].

ЄК у Рішенні від 20.06.2018, оцінюючи наслідки видання податковими органами Люксембургу індивідуальних податкових консультацій, зазначила, що «всякий раз, коли застосування одного або більше положень закону до конкретної справи призводить до винятку із загального правила, викладеного в базовій системі (у цьому разі оподаткування прибутку всіх компаній, що підлягають оподаткуванню в Люксембурзі), цей податковий режим повинен розглядатися як виняток» [3, пар. 195]. Отже, ЄК дійшла висновку, що певним компаніям надано перевагу шляхом трактування (у формі податкових консультацій) законодавства про оподаткування корпоративним податком, що відрізнялося від загальних правил і практики застосування цього законодавства.

Загалом визначення базової системи для подальшого встановлення наявності винятку (тобто переваги) має свої особливості. Як влучно зазначає Генеральний адвокат Джаскінен у Висновках щодо об'єднаних справ С-78/08 і С-80/08, «щоб мати можливість визначитися, чи існує перевага, необхідно визначити загальну систему оподаткування для юридичних осіб відповідно до національної податкової системи. Оскільки це є особливо складним завданням, доцільно вивчити становище підприємства-бенефіціара порівняно з іншими підприємствами, які перебувають у правовій і фактичній ситуації, що є порівнянною, з огляду на мету, яку переслідує цей захід» [21, пар. 72]. Генеральний адвокат у подальшому наполягає, що не будь-який захід, що формально створює перевагу, повинен трактуватися як перевага з економічного погляду.

Як приклад Генеральний адвокат наводить ситуацію, при якій надання переваги є інструментом виключення застосування одного положення податкового законодав-

ства проти іншого. Зокрема, на його думку, «податкові пільги можуть бути компенсовані або виправдані зобов'язаннями, що впливають із правової структури певної форми юридичної особи, що зводить нанівець будь-яку перевагу в економічному сенсі» [21, пар. 73]. Отже, Генеральний адвокат доходить висновку, що «не передбачається застосування загальної системи оподаткування, окрім певних випадків, до підприємств, що застосовують принцип взаємності<sup>2</sup>... отже, загальний режим буде застосований у повному обсязі до кооперативу тільки в тому випадку, коли такий кооператив не відповідатиме критеріям, установленим суворими положеннями, що стосуються його характеру, іншими словами, якщо він не виконував умови, установлені для кооперативів» [21, пар. 78]. Відповідно, у Висновках Генеральний адвокат Джаскінен обґрунтував позицію, що існування фактичної переваги не має завжди братися до уваги; значення має лише економічна перевага. Окрім цього, Генеральний адвокат дійшов висновку, що «базова система» для встановлення наявності винятків повинна визначатися з урахуванням особливих характеристик підприємства-бенефіціара.

Варто зазначити, що існування переваги не може оскаржуватися на тій підставі, що існують інші заходи, які фактично зводять ефект переваги нанівець або навіть роблять ефект від застосування переваги негативним для підприємства, крім випадку, якщо можна продемонструвати прямий зв'язок між заходами, що надають перевагу, і заходами, що, навпаки, є менш сприятливими для платника податків. Наприклад, ЄК в рішенні стосовно державної допомоги, наданої Герцогством Люксембург на користь Fiat, доходить таких висновків: «Один лише факт, що конкретне звільнення [податкова пільга] компенсується збільшенням спеціального збору, який відрізняється від попереднього заходу та не пов'язаний із ним, не врятовує цей захід від категоризації як державної допомоги. Іншими словами, переваги на рівні однієї компанії, отримані від держав-членів, не можуть бути компенсовані наявністю невиди на рівні іншої компанії, навіть якщо ці компанії є частиною однієї корпоративної групи» [4, пар. 314].

З урахуванням положень інформаційних повідомлень ЄК «Про поняття державної допомоги, як зазначено в статті 107 (1) Договору про функціонування Європейського Союзу» (2016/С 262/01) [6] можна зазначити таке.

<sup>2</sup> Маються на увазі кооперативи.



Класифікація підприємств повинна здійснюватися незалежно від організаційно-правового статусу особи та порядку її фінансування, а лише на підставі природи її діяльності [16, пар. 107]. Отже, єдиним важливим критерієм є здійснення особою підприємницької діяльності, що полягає в продажі товарів чи наданні послуг [8, пар. 36]. Будь-яка особа, створена для інших цілей (наприклад, неприбуткова організація чи державне підприємство), яка, тим не менше, здійснює надання послуг чи поставки товарів, є підприємством для цілей законодавства про державну допомогу. Як зазначив ЄСС у справі C-222/04, «той факт, що продаж товарів чи послуг здійснюється без мети отримання прибутку, не є підставою, щоб не визнавати особу, що здійснює такі операції на ринку, такою, що здійснює підприємницьку діяльність, оскільки такої продаж відбувається в конкуренції з іншими особами, що мають на меті отримання прибутку» [16, пар. 122, 123]

При цьому, якщо особа здійснює як підприємницьку, так і непідприємницьку діяльність, при застосуванні законодавства про державну допомогу буде враховуватися лише та частина діяльності, що є підприємницькою. Відповідно до висновків ЄЗС у справі T-128/98 (Aéroports de Paris проти Комісії), «ADP є публічною корпорацією, що перебуває під керівництвом міністра, відповідального за цивільну авіацію, вона керує об'єктами, що знаходяться в державній власності, що, однак, саме по собі не означає, що вона не може розглядатися в цій справі як підприємство для цілей статті 86 Договору<sup>3</sup> ... потрібно розрізняти, з одного боку, суто адміністративну діяльність ADP, зокрема наглядову діяльність, і, з іншого боку, управління й експлуатацію паризьких аеропортів, за що одержується винагорода ...» [9, пар. 109, 112].

Деякі особи, якщо вони *де-факто* діють як одна особа, визнаються єдиним підприємством при розгляді справ щодо державної допомоги. ЄСС при цьому, зокрема, зазначає, що «виявити, що існує можливість виконання функцій контролю, управління та фінансової підтримки – що виходить за межі простого розміщення капіталу інвестором – і продемонструвати наявність органічних і функціональних зв'язків між компанією, що володіє контрольною часткою іншої компанії, та самою контрольною компанією дає змогу той факт, що члени керуючого комітету й контролюючого органу такої компанії призначаються до еквівалентних органів контрольованої компанії» [17, пар. 51].

Варто також зазначити, що для цілей подальшого відшкодування незаконної державної допомоги бенефіціаром допомоги визнається не лише підприємство, що є фактичним бенефіціаром, а й, якщо підприємство є частиною групи, уся група підприємств. Наприклад, у Рішенні стосовно державної допомоги, наданої Ірландією на користь Apple, ЄК зазначила таке: «ASI та AOE<sup>4</sup> є частиною багатонаціональної корпоративної групи, а саме групи Apple, яка складається з численних компаній, які, у кінцевому підсумку, контролюються компанією Apple Inc. Окремі юридичні особи можуть розглядатися як такі, що формують єдину економічну одиницю з метою застосування правил державної допомоги. Ця економічна одиниця потім вважається відповідним підприємством-бенефіціаром допомоги. Як раніше вказував Суд Європейського Союзу [i], у законодавстві про захист конкуренції, термін «підприємство» повинен розумітися як позначення економічної одиниці [...], навіть якщо в законодавстві ця економічна одиниця складається з кількох осіб, фізичних або юридичних» [11, пар. 11]. Щоб визначити, чи є декілька суб'єктів економічною одиницею, Суд Європейського Союзу розглядає наявність контрольного пакета або функціональних, економічних чи органічних зв'язків [17, пар. 47–55]. У цьому випадку ASI й AOE, у кінцевому підсумку, повністю належать компанії Apple Inc., а більшість членів палати ASI й AOE є працівниками Apple Inc., так що можна вважати, що Apple Inc. контролює ASI й AOE через функціональні, економічні та органічні зв'язки. Більш того, саме група Apple прийняла рішення про реєстрацію ASI та AOE в Ірландії ... отже, саме група Apple загалом є бенефіціаром державної допомоги, яку Ірландія надала ASI та AOE за допомогою оскаржуваних індивідуальних податкових рішень, оскільки будь-який сприятливий податковий режим, наданий ASI та AOE, у кінцевому підсумку, приносить користь групі Apple загалом шляхом звільнення додаткових фінансових ресурсів, які можуть бути використані на користь усієї корпоративної групи [5, пар. 416–418].

Отже, основним висновком є те, що законодавство про державну допомогу розповсюджується лише на осіб, що здійснюють підприємницьку діяльність. Загалом це є логічним наслідком, оскільки основною метою цього законодавства є захист конкуренції (а конкуренція передбачає існування

<sup>3</sup> Сьогодні діє стаття 107 ДФЕС.

<sup>4</sup> Скорочені назви підприємств групи Apple в Ірландії, які, за рішенням ЄК, одержали незаконну державну допомогу.

певного ринку товарів чи послуг). Конкуренція між суб'єктами, що здійснюють невідприємницькі види діяльності, не підлягає захисту в порядку законодавства про державну допомогу. При цьому, якщо підприємство-фактичний отримувач допомоги є частиною групи, бенефіціаром визнається вся група підприємств.

### Висновки

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. Установлення же вибірковості такої переваги може означати, що існує державна допомога.

Перевагою визнається будь-яка економічна вигода, яку підприємство не могло отримати за нормальних економічних умов. Перевага існує не лише в разі отримання позитивних вигід, а й у разі реалізації заходів, що зменшують витрати, які зазвичай включаються до бюджету підприємства, які хоча й не є субсидіями в прямому значенні слова, але мають аналогічний характер і досягають аналогічного економічного ефекту.

Оцінювання наявності переваги має здійснюватися на підставі досягнутого ефекту, але при здійсненні такої оцінки необхідно враховувати наміри національних органів, які впровадили такий захід. Не має значення, обов'язковим було отримання переваги підприємством чи підприємство мало можливість уникнути або відмовитися від отримання переваги.

Перевага може надаватися підприємствам, що не є прямими отримувачами (у разі субсидій) чи користувачами (наприклад, у разі податкових пільг). У такому випадку потрібно говорити про надання непрямої переваги.

Одним із способів визначення наявності переваги є тест приватного інвестора (принцип інвестора в ринковій економіці). Цей тест передбачає, що перевага існує в тому випадку, якщо здійснені публічні інвестиції в підприємство, які ринковий оператор (приватний інвестор) не здійснив би при звичайних умовах ринкової економіки. Тест приватного інвестора повинен застосовуватися й до заходів фіскального характеру.

Існування фактичної переваги не має завжди братися до уваги; значення має лише економічна перевага. Базова система для встановлення наявності винятків повинна визначатися з урахуванням особливих характеристик підприємства-бенефіціара.

Існування переваги не може оскаржуватися на підставі, що існують інші заходи, які

фактично зводять ефект переваги нанівець або навіть роблять ефект від застосування переваги негативним для підприємства, крім випадку, якщо можна продемонструвати прямий зв'язок між заходами, що надають перевагу, і заходами, що є несприятливими для платника податків.

Класифікація підприємств повинна здійснюватися незалежно від організаційно-правового статусу особи та порядку її фінансування, а лише на підставі природи її діяльності. Єдиним важливим критерієм є здійснення особою підприємницької діяльності, що полягає в продажу товарів чи наданні послуг (навіть безоплатно). Це є логічним наслідком, оскільки основною метою законодавства про державну допомогу є захист конкуренції (а конкуренція передбачає існування певного ринку товарів чи послуг). Конкуренція між суб'єктами, що здійснюють невідприємницькі види діяльності, не підлягає захисту в порядку законодавства про державну допомогу. Якщо особа здійснює як підприємницьку, так і невідприємницьку діяльність, то при застосуванні законодавства про державну допомогу буде враховуватися лише та частина діяльності, що є підприємницькою.

Деякі особи, якщо вони де-факто діють як одна особа, визнаються єдиним підприємством при розгляді справ щодо державної допомоги. Факторами, що можуть свідчити про це, є наявність органічних і функціональних зв'язків між компанією, що володіє контрольною часткою іншої компанії, і самою контрольною компанією. Для цілей відшкодування незаконної державної допомоги бенефіціаром допомоги визнається не лише підприємство, що є фактичним бенефіціаром, а й, якщо підприємство є частиною групи, уся група підприємств.

Вищевказані висновки повинні застосовуватися судами України під час розгляду справ щодо державної допомоги, виходячи з положень статті 264 Угоди про асоціацію.

### Список використаних джерел:

1. Commission Decision of 4.10.2017 On State Aid SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) implemented by Luxembourg to Amazon. URL: [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/254685/254685\\_1\\_966181\\_892\\_2.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/254685/254685_1_966181_892_2.pdf).
2. Commission Decision (EU) 2018/160 of 30.06.2018 on the State aid SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) implemented by Poland for the tax on the retail sector. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018D0160&from=ES>.
3. Commission Decision of 20.06.2018 On State Aid SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) implemented

by Luxembourg in favour of ENGIE. URL: [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/266094/266094\\_2009354\\_271\\_2.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/266094/266094_2009354_271_2.pdf).

4. Commission Decision of 21.10.2015 On State Aid SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) which Luxembourg granted to Fiat. URL: [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/253203/253203\\_1757564\\_318\\_2.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253203/253203_1757564_318_2.pdf).

5. Commission Decision (EU) 2017/1283 of 30 August 2016 on State aid SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) implemented by Ireland to Apple. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dec/2017/1283/oj>.

6. Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) of the Treaty on the Functioning of the European Union (2016/C 262/01) of 19.07.2016. URL: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016XC0719\(05\)&%20from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016XC0719(05)&%20from=EN).

7. Judgment of the Court of 11 July 1996. Syndicat français de l'Express international (SFEI) and others v La Poste and others. – Reference for a preliminary ruling. State aid. Case C-39/94. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=ecli:ECLI:EU:C:1996:285>.

8. Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 18 June 1998. Commission of the European Communities v Italian Republic. Action for failure to fulfil obligations. – Agreements, decisions and concerted practices. Fixing of business tariffs. Case C-35/96. URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=43942&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=4670331>.

9. Judgment of the Court of First Instance (Third Chamber) of 12 December 2000. Aéroports de Paris v Commission of the European Communities. Competition. Air transport. Case T-128/98. URL: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=61998TJ0128&lang1=en&type=TXT&ancre=>.

10. Judgment of the Court (Grand Chamber) of 15 November 2011. European Commission (C-106/09 P) and Kingdom of Spain (C-107/09 P) v Government of Gibraltar and United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland. State aid. Joined cases C-106/09 P and C-107/09 P. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/GA/TXT/?uri=CELEX:62009CJ0106>.

11. Judgment of the Court (Fourth Chamber) of 12 July 1984. Hydrotherm Gerätebau GmbH v Compact del Dott. Ing. Mario Andreoli & C. Sas. Reference for a preliminary ruling: Bundesgerichtshof Germany. Case 170/83. URL: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=61983CJ0170&lang1=en&type=TXT&ancre=>.

12. Judgment of the Court of 2 July 1974. Italian Republic v Commission of the European Communities. Family allowances in the textile industry. Case 173-73. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:61973CJ0173>.

13. Judgment of the Court of 10 July 1986. Kingdom of Belgium v Commission of the

European Communities. State aid. Case 234/84. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61984CJ0234>.

14. Judgment of the Court (Sixth Chamber) of 19 May 1999. – Italy v Commission. State aid. Case C-6/97. URL: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=44598&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=9082724>.

15. Judgment of the Court (Grand Chamber) of 5 June 2012. European Commission v Électricité de France (EDF), French Republic, Iberdrola SA. State aid. Case C-124/10 P. URL: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62010CJ0124&lang1=en&type=TXT&ancre=>.

16. Judgment of the Court (Second Chamber) of 10 January 2006. Ministero dell'Economia e delle Finanze v Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato and Cassa di Risparmio di San Miniato SpA. State aid. – Banking foundations. Meaning of 'undertaking'. Case C-222/04. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62004CJ0222>.

17. Judgment of the Court (Second Chamber) of 16 December 2010. AceaElectrabel Produzione SpA v European Commission. State aid. Condition requiring prior repayment by the beneficiary of earlier aid declared unlawful. Concept of 'economic unit'. Case C-480/09 P. URL: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62009CJ0480&lang1=en&type=TXT&ancre=>.

18. Mason, Ruth. When Are Tax Subsidies Illegal? (June 5, 2018). American University Law Review. Vol. 69. № 1. 2019. URL: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3191417](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3191417).

19. Opinion of Advocate General Mengozzi delivered on 17 July 2008. Case C-487/06. P British Aggregates Association v Commission of the European Communities. State aid. URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=67949&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=9074625>.

20. Opinion of Mr Advocate General Léger delivered on 9 February 2006. Joined cases C-182/03 and C-217/03. Kingdom of Belgium (C-182/03) and Forum 187 ASBL (C-217/03) v Commission of the European Communities. State Aid. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62003CC0182>.

21. Opinion of Mr Advocate General Jääskinen delivered on 8 July 2010. Joined cases C-78/08 to C-80/08. Ministero dell'Economia e delle Finanze and Agenzia delle Entrate v Paint Graphos Soc. coop. arl (C-78/08), Adige Carni Soc. coop. arl, in liquidation v Agenzia delle Entrate and Ministero dell'Economia e delle Finanze (C-79/08) and Ministero delle Finanze v Michele Franchetto (C-80/08). State aid. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/GA/TXT/?uri=CELEX:62008CC0078>.

22. Tax benefits and EU state aid control: the problem of and approaches to resolving the conflict of jurisdiction with fiscal autonomy. Report of the Advisory Board to the Federal Ministry of Finance.

2017. URL: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Ministry/Advisory\\_Board/2018-02-07-tax-benefits-and-eu-state-aid-control-download.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Ministry/Advisory_Board/2018-02-07-tax-benefits-and-eu-state-aid-control-download.pdf?__blob=publicationFile&v=2).

23. Про державну допомогу суб'єктам господарювання: Закон України від 28.12.2014 № 71-VIII / Верховна Рада України. *Офіційний вісник України*. 2015. № 3. С. 18. Ст. 46.

24. Колосова О.Е. Поняття державної допомоги суб'єктам господарювання. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2014. Вип. 27 (2). С. 7–10.

25. Лічак Д.В. Проблеми визначення поняття «державна підтримка суб'єктів господарю-

вання». *Актуальні проблеми держави і права*. 2009. Вип. 50. С. 403–411.

26. Петруненко Я.В. Поняття державної підтримки суб'єктів господарювання як засобу забезпечення ефективного використання коштів. *Господарське право і процес*. 2018. № 6. С. 110–115.

27. Слюшов Д. О понятті податкової льоготи і економіко-правової оцінці її ефективності. *Legea si viata*. 2017. № 3/2. С. 117–121

28. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 27.06.2014 р. *Офіційний вісник України*. 2014. № 75. Т. 1. С. 83. Ст. 2125.

### **Denys Siushov. Application of the legislation on the government aid in the form of tax relief by the Court of Justice of the European Union**

*The article is dedicated to research of judgments of the Court of Justice of the European Union in resolving cases concerning state aid in the provision of tax incentives. Based on the provisions of the Association Agreement between the European Union and its Member States, of the one part, and Ukraine, of the other part, Ukraine has committed itself to implementing state aid laws in Ukraine, and, when applying such legislation, to use as sources of interpretation the criteria arising from the application of Articles 106, 107 and 93 TFEU as well as relevant secondary legislation, framework provisions, guidelines and other applicable EU administrative acts. The article provides a detailed analysis of such a criterion for the establishment of state aid as granting advantages to certain enterprises or to production of certain goods when granting tax incentives. In the article conclusion is made that such criterion as “presence of an advantage” should be assessed separately from the criterion of “selectivity”. Advantage and selectivity when applied to tax relations, are correlated as a general rule of taxation and a tax incentive. Presence of an advantage does not immediately mean existence of a state aid. But establishing that an advantage is selective may mean that there is a state aid. The article also examines such a problematic aspect of the application of state aid laws as the classification of undertakings. In particular, it is concluded that the only important criterion is the conduction of business activity by a person, which consists in the sale of goods or provision of services. Among other things, in the article the decisions of the Court of Justice of the European Union are presented, analyzing such concepts as “private investor test”, “direct and indirect state aid”, analyzing the problematic issues of assessing the presence of an advantage, the difference between the concepts of advantage and selectivity.*

**Key words:** state aid in the EU, tax incentive, providing advantage when granting tax incentive, private investor test, direct state aid, indirect state aid.