

ВІДГУК

опонента – доктора юридичних наук, професора

Музика-Стефанчук Оксани Анатоліївни

на дисертацію Пирогі Сергія Степановича «Правове регулювання системи оподаткування України: проблеми теорії і практики», поданої на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

Актуальність теми дослідження. Однією з найбільш значущих проблем соціально-економічного розвитку України є формування системи оподаткування, спроможної забезпечити регулювання економіки і її спрямування на інноваційний шлях розвитку. Глобалізація економіки та перспективи вступу України до ЄС створюють нові виклики для забезпечення ефективного функціонування держави, спроможності економіки забезпечити фінансові засоби для виконання державою покладених на неї функцій. Складний компроміс між системою оподаткування, побудованою на принципі достатності, за умови дотримання принципу платоспроможності платників потребує інноваційних підходів до визначення основних елементів правового механізму податку: об'єкта оподаткування, бази і ставки податків.

Необхідність формування ефективної системи оподаткування вимагає вирішення складних проблем, пов'язаних з переміщенням податкової бази до юрисдикцій з низькими ставками податків або послабленим контролем за сплатою податків, попередження функціонуючих численних схем уникнення податків, напрацювання засобів антимонопольного регулювання в умовах тотально монополізованої економіки, вирішення проблем трансфертного ціноутворення, подолання корупції в усіх сферах суспільного життя.

Цей далеко не повний перелік існуючих організаційних і правових проблем системи оподаткування України обумовлює актуальність теми дисертаційного дослідження Пирогі С.С. Треба вітати появу дисертаційного дослідження, в якому запропоновано вирішення нагальних проблем системи оподаткування України.

Дисертаційне дослідження проведено відповідно до Указу Президента України від 30 вересня 2019 року №722 «Про Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року»; Стратегії національної безпеки України, затвердженої Указом Президента України від 14 вересня 2020 року №392; Державної стратегії регіонального розвитку на 2021–2027 роки, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 5 серпня 2020 року №695; Національної стратегії доходів до 2030 року; Міжнародного пакту про економічні, соціальні і культурні права ООН; Загальної декларації прав людини; Європейської соціальної хартії (переглянутої); Конвенції про мінімальні норми соціального забезпечення; Конвенції Міжнародної організації праці № 131; Конвенції про основні цілі та норми соціальної політики № 117.

Рецензована дисертація включає вступ, чотири розділи, які містять 16 підрозділів, висновки та список використаних джерел (596 найменувань). Основний текст дисертації викладено на 394 сторінках.

Структура дисертації є логічною, об'єкт та предмет визначені правильно. Висновки дисертаційного дослідження підтверджують його завершеність, актуальність та новизну.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Вивчення матеріалів дисертації Пирого С.С. та ознайомлення з науковими публікаціями за обраною темою дає підстави стверджувати, що дисертант здійснив ґрунтовний науковий аналіз обраної теми, сформулював наукові положення, узагальнення та висновки, що відповідають науковій новизні і мають практичну цінність. Дисертація виконана на високому науковому та методологічному рівні, що забезпечило досягнення поставлених цілей дослідження. Цей загальний висновок підтверджується за основними параметрами, які висуваються до дисертацій з означеної наукової спеціальності.

Наукова новизна положень і висновків дисертації. Слід вітати підхід автора, який передбачає визначення основних елементів правового механізму податку з орієнтацією на функції, які він виконує, що дозволяє забезпечити фіскальну, регулюючу та розподільчу функцію кожного податку. Автор справедливо вказує на необхідність визначення об'єкта оподаткування з

урахуванням функцій, які на нього покладаються. Автор обґрунтовує невідповідність цьому критерію екологічного податку, який має стимулювати перехід на інноваційний шлях розвитку. Не відповідає цьому критерію об'єкт, база і ставка рентної плати, яка не забезпечує право власності українського народу на природні ресурси. Функції акцизного податку передбачають різні об'єкти оподаткування: для регулювання споживання шкідливих товарів використовується об'єкт, який має визначати обсяги споживання; для виконання розподільної функції об'єктом оподаткування має визначатися додана вартість підакцизних товарів.

Заслуговує на увагу запропонований спосіб визначення місця оподаткування доходу і права юрисдикції на справляння податку, який передбачає оподаткування там, де створена додана вартість і одержано дохід. У цьому випадку автор пропонує нове визначити поняття «податковий резидент». Варто відзначити, що нове визначення податкової резиденції автоматично виключає можливість подвійного оподаткування чи подвійного не оподаткування. Справедливо вказується, що існуюче визначення поняття «резидент» створює можливості для виведення капіталів і прибутків в офшорні юрисдикції. Запропоноване автором визначення поняття «резидент» закриває цей канал ухилення від оподаткування. Відпадає також потреба у двосторонніх угодах для уникнення подвійного оподаткування, а також істотно обмежується обсяг податкової інформації, якою мають обмінюватися податкові служби країн.

Варто відзначити і нове розв'язання проблем ПДВ як у внутрішній, так і транскордонній торгівлі. Принцип оподаткування на основі місця споживання передбачає посередника між бюджетом і реальним платником податку. До того ж виникає новий елемент правового механізму ПДВ – відшкодування з бюджету, причому фактична сплата належної суми ПДВ до бюджету не передбачається. Ці особливості адміністрування ПДВ дозволяють створення численних схем ухилення від оподаткування і не лише ПДВ та одержання незаконного відшкодування з бюджету. Автором дисертації запропоновано два нові методи остаточного вирішення проблеми ПДВ – роздільна сплата ПДВ на спеціальні рахунки або у бюджет. Це усуває посередника, гарантує фактичну сплату ПДВ

урахуванням функцій, які на нього покладаються. Автор обґрунтовує невідповідність цьому критерію екологічного податку, який має стимулювати перехід на інноваційний шлях розвитку. Не відповідає цьому критерію об'єкт, база і ставка рентної плати, яка не забезпечує право власності українського народу на природні ресурси. Функції акцизного податку передбачають різні об'єкти оподаткування: для регулювання споживання шкідливих товарів використовується об'єкт, який має визначати обсяги споживання; для виконання розподільної функції об'єктом оподаткування має визначатися додана вартість підакцизних товарів.

Заслуговує на увагу запропонований спосіб визначення місця оподаткування доходу і права юрисдикції на справляння податку, який передбачає оподаткування там, де створена додана вартість і одержано дохід. У цьому випадку автор пропонує нове визначити поняття «податковий резидент». Варто відзначити, що нове визначення податкової резиденції автоматично виключає можливість подвійного оподаткування чи подвійного не оподаткування. Справедливо вказується, що існуюче визначення поняття «резидент» створює можливості для виведення капіталів і прибутків в офшорні юрисдикції. Запропоноване автором визначення поняття «резидент» закриває цей канал ухилення від оподаткування. Відпадає також потреба у двосторонніх угодах для уникнення подвійного оподаткування, а також істотно обмежується обсяг податкової інформації, якою мають обмінюватися податкові служби країн.

Варто відзначити і нове розв'язання проблем ПДВ як у внутрішній, так і транскордонній торгівлі. Принцип оподаткування на основі місця споживання передбачає посередника між бюджетом і реальним платником податку. До того ж виникає новий елемент правового механізму ПДВ – відшкодування з бюджету, причому фактична сплата належної суми ПДВ до бюджету не передбачається. Ці особливості адміністрування ПДВ дозволяють створення численних схем ухилення від оподаткування і не лише ПДВ та одержання незаконного відшкодування з бюджету. Автором дисертації запропоновано два нові методи остаточного вирішення проблеми ПДВ – роздільна сплата ПДВ на спеціальні рахунки або у бюджет. Це усуває посередника, гарантує фактичну сплату ПДВ

до бюджету та дозволяє точно визначити суму відшкодування з бюджету. Автор також пропонує два варіанти розв'язання проблеми відшкодування ПДВ: застосування різних ставок для операцій бізнес-бізнес та бізнес-кінцевий споживач; заміна бюджетного відшкодування взаємозаліком між країнами.

Заслуговує на увагу запропонована автором альтернатива звичайних і трансфертних цін – справедливі ринкові ціни. Автор визначає не ціну, а структуру ціни, що дозволяє зберегти ринковий механізм регулювання цін та виключає будь-яке втручання у ринок з боку держави, а основним регулятором виступають оптимально дібрані прогресивні ставки основних податків, внесків і зборів. Перехід до справедливих ринкових цін вирішує цілу низку проблем, зокрема: забезпечує умови для підтримання ринкової рівноваги, забезпечує антимонопольне регулювання економіки незалежно від наявності конкурентного ринкового середовища, підвищує ефективність публічних закупівель та обмежує можливості отримання корупційних доходів.

Достовірність наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, забезпечується кількома чинниками: широтою й різноманітністю опрацьованої джерельної бази (596 джерел), критичним аналізом літератури, особливої частини Податкового кодексу України, правозастосовної практики, використанням різноманітних методів наукового пізнання, логічним і послідовним викладенням матеріалу.

Практичне значення одержаних результатів підтверджується чотирма актами впровадження у різних сферах: законотворчій діяльності, науково-дослідній, правозастосовній та освітньому процесі.

Положення, висновки і рекомендації, сформульовані у дисертації, повно викладені у 40 публікаціях, включаючи 3 монографії (1 – одноосібна; 2 – у співавторстві), 16 одноосібних статтях у наукових фахових журналах, 15 статтях у співавторстві, 5 з яких опубліковано в індексованих зарубіжних журналах.

Реферат точно відображає зміст основних положень дисертації.

Визнаючи актуальність дисертації Пирого С.С., варто звернути увагу на окремі положення, які потребують додаткової уваги. Зокрема:

1. Запропоновані альтернативи бюджетного відшкодування ПДВ мають різні наслідки для доходів Державного бюджету. При використанні різних ставок ПДВ в операціях бізнес-бізнес і бізнес-споживач основна частина податку надійде до бюджету після реалізації товарів/послуг споживачу. У випадку застосування взаємозаліку потрібна відповідна угода з торговельними партнерами.

2. Запропонований механізм державно-правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності передбачає розширення змісту поняття «справедлива ринкова ціна». Для операцій імпорту ціна визначається в країні-експортері, а тому сформувавши справедливі ринкові ціни неможливо.

3. Запропоновані засоби оподаткування фінансових установ передбачають особливий метод визначення прогресивних ставок оподаткування, а також не передбачають відрахування збитків з бази оподаткування, одержаних за операціями кредитування фізичних осіб. Пропонується вами також визначення обсягу застави, залежно від розміру збитків. Для чого потрібний особливий режим оподаткування фінансових установ?

Водночас слід зазначити, що висловлені зауваження носять скоріше дискусійний характер і не впливають на високу оцінку дисертаційного дослідження.

Відсутність порушення академічної доброчесності. Дисертація є самостійним науковим дослідженням, в якій відображені власні ідеї і напрацювання автора, що дозволило вирішити поставлені у роботі завдання. Робота містить теоретичні положення і висновки, сформульовані дисертантом особисто. Використані в дисертаційному дослідженні ідеї і положення науковців мають відповідне посилання і використані з метою підкріплення ідей автора.

Попри позитивну оцінку, робота не позбавлена дискусійних моментів і певних доктринальних недоліків.

1. На с.31 дисертації у п.1 наукової новизни одержаних результатів автор зазначає, що ним вперше «надано класифікацію об'єктів оподаткування залежно від правових підстав встановлення, способів та інструментів регулювання, наявності міжнародних зобов'язань України у сфері оподаткування та з урахуванням виконуваних ними функцій: фіскальної, регулюючої та розподільчої. Запропоновано принципи побудови системи оподаткування України з урахуванням визначеної класифікації об'єктів оподаткування». По-перше, автор вперше надає не класифікацію об'єктів оподаткування, а пропонує критерій класифікації. По-друге, виникає запитання практичного значення такої пропозиції; яке практичне впровадження авторських принципів побудови системи оподаткування?

2. На с. 34 дисертації дисертант згадує про «методи правового регулювання ринків...». Про які ринки йдеться: про ринки капіталів, про товарні ринки, про фінансові ринки...

3. На с. 75 дисертації згадується «держава загального добробуту». Хотілося би почути думку автора, що розуміється від такою державою, які її ознаки, приклади таких держав.

4. На наш погляд, не зовсім коректним є формулювання назви підрозділу 3.3.2 «Контроль над цінами та оподаткуванням – головне завдання антимонопольного законодавства». Завданням будь-якого законодавства як сукупності норм є регулювання певних відносин, створення правового режиму для певних об'єктів. Контроль – це діяльність певних суб'єктів. Навіть, якщо звернути увагу на с. 1 Закону України «Про Антимонопольний комітет України» від 26.11.1993 р., то там визначено, що метою діяльності цього державного органу є «забезпечення державного захисту конкуренції у підприємницькій діяльності та у сфері публічних закупівель». До завдань Антимонопольного комітету України (ст. 3 Закону) віднесено, зокрема, контроль у певних сферах.

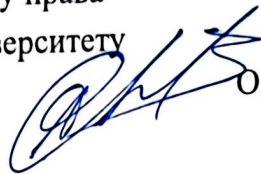
5. Загальне зауваження до всієї роботи – перенасичення досліджень економічними відносинами. Хотілося би бачити більше аналізу економічних податкових відносин у взаємозв'язку із правовим регулюванням.

Висновок

Дисертаційна робота Пирого Сергія Степановича «Правове регулювання системи оподаткування України: проблеми теорії і практики» є завершеним науковим дослідженням, виконана на високому науковому рівні. За обсягом проведених досліджень, їх актуальністю, науковою новизною і практичною цінністю, теоретичною значимістю, обґрунтованістю одержаних результатів та кількістю публікацій робота відповідає всім вимогам Порядку присудження та позбавлення наукового ступеня доктора наук, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 17.11.2021 р. № 1197, а автор дисертації – Пирого Сергій Степанович заслуговує присудження йому наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право, інформаційне право.

Опонент:

доктор юридичних наук, професор,
завідувач кафедри фінансового права
Навчально-наукового інституту права
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка



Оксана МУЗИКА-СТЕФАНЧУК

«30» грудня 2024 р.

ПІДПИС ЗАСВІДЧУЮ
ВЧЕНИЙ СЕКРЕТАР
КАРАУЛЬНА

