

ВІДГУК

офіційного опонента

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

Ступінь актуальності обраної теми. У кожній державі власний шлях розвитку системи оподаткування на яку впливають різні фактори. В Україні становлення системи оподаткування розпочалося з прийняття Закону України «Про систему оподаткування» (1991 р.). У цей час правове регулювання податків та інших платежів здійснювалося різними нормативно-правовими актами. Вважалося, що прийняття кодифікованого нормативно-правового акту – Податкового кодексу України сприятиме як систематизації податкових норм так і уніфікації механізмів адміністрування податків і зборів тощо. Постійне внесення змін і доповнень до Податкового кодексу України свідчить про динамічність податкових відносин, у тому числі і про необхідність формування оптимальної моделі системи оподаткування. Питання правового регулювання системи оподаткування, податкової системи, удосконалення податкового законодавства завжди привертала увагу як представників юридичної й економічної науки так і практиків. Слушно дисертант окреслює недоліки системи оподаткування України, які існують на сьогодні (екологічний податок не виконує основної функції – спрямування економіки на інноваційний шлях розвитку; рентна плата не реалізує право Українського народу на мінерально-сировинні ресурси держави; оподаткування фінансових установ не забезпечує виконання ними основної функції – акумулювання фінансових ресурсів для кредитування економіки під прийнятні відсотки; наявні норми, що створюють сприятливі умови для ухилення від сплати податків і переміщення прибутків в офшорні юрисдикції та ін.). В умовах воєнного стану, повоєнного відновлення України, обрання Україною євроінтеграційного курсу питання удосконалення

правового регулювання системи оподаткування стає ще гострішим. Існує нагальна потреба у пошуку нових підходів до регулювання системи оподаткування з урахуванням зарубіжного досвіду, адаптації податкового законодавства до права ЄС. Зазначене переконує у необхідності проведення відповідного дослідження та актуальності теми дисертації.

Ступінь обґрунтованості та достовірності наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Ознайомлення зі змістом дослідження, рефератом дозволило констатувати належну ступінь обґрунтованості наукових положень і рекомендацій, що містить дисертація, їх достовірність, відповідність встановленим вимогам.

Для забезпечення досягнення обраної мети, у роботі вдало та поступово вирішені поставлені автором завдання. Структура дисертації Пирого С.С. підпорядкована цим завданням. Дисертація складається зі вступу, чотирьох розділів, висновків, списку використаних джерел. Усі розділи роботи логічно пов'язані між собою. Кожен розділ дослідження завершується висновками, що містять пропозиції та рекомендації. Дисертант забезпечив на належному рівні дослідження всіх важливих питань правового регулювання системи оподаткування України.

Достовірність висновків, зроблених у дисертаційній роботі С.Пирогою, обумовлена дослідженням законодавства України, всебічним аналізом наукової літератури, у тому числі і зарубіжної та вірно обраною методологічною основою дослідження. Використання у роботі різноманітних наукових методів дослідження, зокрема аналізу та синтезу, логічного, історико-правового, порівняльно-правового, функціонального аналізу, формально-юридичного та інших дало змогу досягти всебічності та повноти аналізу поставлених питань, а опрацювання відповідного масиву наукової літератури, нормативного матеріалу вплинуло на досягнення одержаного результату. При цьому враховані праці не лише представників науки фінансового, податкового, адміністративного права, а й економічної науки та інших вчених, публікації яких є дотичними до досліджуваних дисертантом питань. Автором було продемонстровано вміння

надавати критичну оцінку науковим джерелам, формулювати висновки та аргументувати їх.

Емпіричною базою дослідження є правові акти України та Європейського Союзу, інших держав, якими визначаються структура системи оподаткування та особливості її функціонування.

Загалом дисертантом опрацьовано 596 джерел, у яких відображено різні аспекти досліджуваної тематики. Кількість та якість використаних джерел, їх аналіз також забезпечили належний рівень достовірності й обґрунтованості висновків і рекомендацій, що містить дисертаційна робота.

Наукове дослідження здійснено 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.

Новизна наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація С.Пироги є одним із перших у вітчизняній правовій науці комплексним монографічним дослідженням, у якому на підставі теоретичного осмислення наукових праць, поглибленого аналізу законодавства України та практики його застосування, положень міжнародних актів, тощо розглянуто теоретичні та практичні проблеми правового регулювання системи оподаткування України.

Новизна дослідження конкретизується у найважливіших положеннях, висновках і пропозиціях, що містить дисертаційна робота. У результаті

проведеного дослідження сформульовано ряд нових положень і висновків, що характеризуються науковою значимістю, теоретичною та практичною цінністю, запропонованих особисто дисертантом, частину з них – удосконалено, інші – набули подальшого розвитку. Ведучи мову про наукову новизну основних положень, висновків і рекомендацій, варто зазначити, що у роботі порушені недостатньо розроблені наукові та практичні завдання, розв'язання яких дозволило отримати цікаві нові результати теоретичного та практичного характеру.

Уперше дисертантом запропоновано 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), яку можна підтримати.

Принципово новим у дисертації є запропонована структура справедливих ринкових цін, що включає додану вартість та амортизацію на всіх стадіях виробничого циклу. Автор констатує, що визначена таким чином додана вартість є єдиним об'єктом оподаткування та єдиним джерелом сплати всіх податків, а ціна повинна бути справедливою – забезпечувати еквівалентний обмін товарів/послуг на ринку і важелі регулювання економіки на мікро- та макрорівні. Така думка автора заслуговує на увагу.

Вказуючи недоліки рентної політики держави, автор справедливо наголошує на її невідповідності принципам соціальної держави, якою проголошується Україна відповідно до статті 1 Конституції. Дійсно, для відповідності принципам соціальної держави рентна плата повинна використовуватися для забезпечення прав власників ресурсів держави – народу України. Дисертант детально обґрунтовує необхідність внесення змін щодо визначення об'єкта рентної плати, бази і ставки та визначає напрями використання рентних платежів із урахуванням прав майбутніх поколінь.

Вдалим компонентом дисертаційної роботи слід вважати підхід автора до реформування системи оподаткування фінансових установ і спрямування їх

діяльності у напрямку акумулювання ресурсів для кредитування економіки під прийнятні 5-6% річних. Для забезпечення цих функцій дійсно необхідна радикальна зміна монетарної і курсової політики Національного банку України з метою забезпечення стабільності гривні щодо валют торгівельних партнерів. Можна погодитися з думкою автора, що курс гривні не можна використовувати як регулятор будь-якої політики, він є лише індикатором виникаючих проблем, які слід вирішувати іншими засобами, які детально описані у дисертації.

Серед основних положень дослідження варто відзначити обґрунтування автором принципу оподаткування на основі джерела доходів та визначення права юрисдикції на оподаткування доходів там, де одержана додана вартість, виплачена заробітна плата і фізично розміщені активи. Для застосування принципу джерела доходів автор пропонує нове визначення поняття податкового резидента – резидентом визнається будь-яка особа, яка володіє об'єктом оподаткування у юрисдикції. При такому визначенні поняття «резидент» дійсно зникає потреба у двосторонніх угодах про уникнення подвійного оподаткування та відповідно знижується потреба в обміні податковою інформацією між країнами.

Не можна оминати увагою і запропоновані автором засоби правового регулювання конкуренції з метою забезпечення антиконкурентної поведінки суб'єктів господарювання. Ці положення особливо важливі для України, де основна частина економіки монополізована, а сама держава монополізує окремі сфери.

Важливе значення не лише для теорії, а й для практичного застосування має правильність та логічність визначення певних термінів. Як зазначає дисертант у Податковому кодексі України не визначено ключове поняття системи оподаткування – додана вартість, а вказується лише спосіб її розрахунку, який дозволяє масштабні зловживання навколо податку на додану вартість. У цьому сенсі зацікавлює пропозиція автора щодо можливості визначення доданої вартості, створеної на кожній стадії виробничого і/або

розподільчого циклів за сумою сплачених податків із фонду оплати праці і прибутку.

Заслуговує на увагу пропозиція автора щодо удосконалення адміністрування податку на додану вартість, що дозволяє виключити посередника між фактичним платником (кінцевим споживачем) і Державним бюджетом, а також можливість скасування бюджетного відшкодування у внутрішній і транскордонній торгівлі. Для цього пропонується використання різних ставок податку на додану вартість в операціях бізнес-бізнес та бізнес-кінцевий споживач або запровадження процедури взаємозаліку податку на додану вартість між країнами.

Варто відзначити висновок дисертанта про необхідність сплати податку на додану вартість або на спеціальний ПДВ-рахунок або безпосередньо до Державного бюджету, що дозволяє уникнути посередника між фактичним платником і бюджетом, забезпечивши передумови для впровадження автоматизованої системи адміністрування податку на додану вартість фактично без участі податкової служби.

Робота містить й інші цікаві висновки та пропозиції, що заслуговують на увагу та підтримку.

Теоретичне і практичне значення результатів дослідження. Теоретичне значення результатів дослідження підтверджується теоретико-методологічними узагальненнями, новими положеннями, сформульованими автором, що винесені на захист, які є важливими для науки податкового права. Основні наукові положення дисертаційної роботи мають практичні рекомендації, що становлять інтерес, і можуть бути впроваджені у практичну діяльність. Зокрема можуть бути використані в освітньому процесі, законотворчій, науково-дослідній та правотворчій діяльності. Деякі ідеї автора вже знайшли практичне застосування, що підтверджується довідками про впровадження результатів дослідження.

Повнота викладення наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, в опублікованих працях. Основні положення та результати дисертаційної роботи Пирого С.С., висновки та рекомендації

знайшли відображення у 40 опублікованих працях, серед яких: 3 монографії (1 – одноосібна; 2 – у співавторстві), 31 стаття у наукових фахових журналах України, з них 16 одноосібних і 15 статей у співавторстві, 5 з яких опубліковано в індексованих зарубіжних журналах. Кількість опублікованих наукових праць відповідає вимогам до такого виду робіт.

Відповідність тексту дисертації вимогам академічної доброчесності.

Аналіз тексту дисертації Пирого С.С., а також публікацій здобувача свідчать про відсутність ознак порушення автором вимог академічної доброчесності. Зокрема, дисертаційна робота містить посилання на джерела інформації у випадку використання ідей, розробок, тверджень, відомостей інших авторів; відповідає нормам законодавства про авторське право і суміжні права; відображає прагнення дисертанта надати достовірну інформацію про результати власної наукової діяльності, використані методи досліджень та інформаційні ресурси.

Порівняльний аналіз реферату, анотації та основних положень дисертації Пирого С.С. засвідчує їх повну відповідність. Реферат і анотація не містять інформації, яка була б відсутня у тексті дисертаційної роботи. Дисертація написана державною мовою та оформлена відповідно до вимог, встановлених МОН України.

Дискусійні питання щодо положень дисертаційної роботи.

Відзначаючи належний рівень науково-теоретичного обґрунтування та переконливість теоретичних, аналітичних і методичних положень дисертації С.С.Пирого, змістовність і логіку викладення матеріалів дослідження, варто звернути увагу на окремі дискусійні положення, зокрема:

1. Реалізація основних положень дисертації вимагає внесення кардинальних змін до розділів 3, 4, 5, 6, 8, 9 Податкового кодексу України, Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» та деяких інших законів, денонсації угод про уникнення подвійного оподаткування та скасування змін, внесених до Податкового кодексу України внаслідок упровадження основних положень

плану BEPS. Чи не вбачає автор виникнення проблем у зв'язку із впровадженням таких змін?

2. Загальною практикою є віднесення фонду оплати праці до витрат виробництва як складової поняття «собівартість». Автор пропонує визначати фонд оплати праці як дохід на фактор виробництва «працю», за аналогією з прибутком, що визначається як дохід на фактор виробництва «капітал і підприємницька здатність». Таке оновлене визначення понять призведе до скасування понять «собівартість» і «рентабельність». Можливо є необхідність і доцільність їх збереження?

3. Наявне визначення поняття «резидент», звичайно є неоднозначним стосовно як фізичних так і юридичних осіб, та сприяє незаконному виведенню капіталів за кордон і фактично зумовлює існування офшорних юрисдикцій. Запропонований єдиний критерій визначення резидента на підставі громадянства для фізичних осіб і бенефіціарних власників для юридичних осіб вимагає інформації про резидентів зарубіжних юрисдикцій, яка може бути недоступною під приводом збереження комерційної таємниці. Хотілося б почути думку автора стосовно того як у цьому випадку визначити резидента країни.

4. Чи можлива реальна зміна пріоритетів державної податкової політики з фіскальної на регулюючу в умовах дефіциту бюджету? На наш погляд, така переорієнтація може створити проблеми з наповненням Державного бюджету і знизити ефективність бюджетної політики.

Варто зазначити, що висловлені зауваження суттєво не впливають на загальну позитивну оцінку дисертаційної роботи, а спонукають до подальшої наукової дискусії за темою дослідження.

Висновок щодо відповідності дисертації встановленим вимогам. Дисертаційна робота Пирого Сергія Степановича є самостійною, завершеною кваліфікаційною науковою роботою у якій науково обґрунтовано авторський підхід щодо проблем теорії і практики правового регулювання системи оподаткування України. Дослідження виконано на належному науковому рівні. Очевидним є те, що теоретичні напрацювання, рекомендації, пропозиції та

висновки, які містить дисертація, характеризуються єдністю змісту. Поставлена мета дисертаційної роботи досягнута, завдання – виконані. Робота характеризується логічним стилем викладення матеріалу, цілісністю та смисловою завершеністю. Висновки і пропозиції отримали необхідну та достатню теоретичну аргументацію, є достовірними, методологічно обґрунтованими, становлять як науковий так і практичний інтерес, засвідчують належний фаховий рівень дисертанта.

За змістом та загальною спрямованістю дослідження відповідає спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Дисертаційна робота пройшла належну апробацію.

На підставі викладеного можна зробити висновок, що дисертація Пирого Сергія Степановича на тему «Правове регулювання системи оподаткування України: проблеми теорії і практики», подана на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук, є науковою працею, в якій отримані нові науково обґрунтовані результати, що в сукупності вирішують конкретну наукову проблему – правового регулювання системи оподаткування України та відповідає Порядку присудження та позбавлення наукового ступеня доктора наук, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 17 листопада року № 1197, Вимогам до оформлення дисертації, затвердженим наказом МОН України від 12 січня 2017 року № 40, а її автор – Пирого Сергій Степанович, заслуговує на присудження наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

Офіційний опонент:

**доктор юридичних наук, професор,
заслужений діяч науки і техніки України,
Керівник Дослідницької служби
Верховної Ради України**



Л. А. Ваолевська

Дослідницька служба
Верховної Ради України
ВІРНО

Ларія ГЛАДКОВА

завідувач організаційного
відділу