

Відгук

**офіційного опонента – доктора юридичних наук, професора
Шопіної Ірини Миколаївни на дисертацію Пирого 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. Система оподаткування є основним регулятором ринкової економіки. Ефективність виконання системою цієї функції визначає стимули соціально-економічного розвитку держави, є запорукою її незалежності та обороноздатності. Наявні недоліки системи оподаткування істотно примножилися після введення режиму воєнного стану. З-поміж багатьох недоліків автор справедливо виділяє найбільш істотні: глобалізація економіки і переміщення податкової бази, відсутнє єдине трактування основних елементів правового механізму податку, податкові ставки визначені без належного обґрунтування, широкі можливості для оптимізації податкової бази та ухилення від оподаткування, масштабна тіньова економіка і тіньовий фонд оплати праці, відсутність стимулів для соціально-економічного розвитку, вкрай несправедливий розподіл доходів у суспільстві, масштабна корупція. Податкова система не забезпечує регулювання ринкової економіки, а основним і практично єдиним регулятором стали обмежені доходи споживачів. Цей далеко не повний перелік організаційних і правових проблем системи оподаткування України красномовно засвідчує значущість теми дисертаційного дослідження, її актуальність та наукове і практичне значення для держави.

Дисертація виконана відповідно до Стратегії розвитку Національної академії правових наук України на 2021–2025 роки; 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; Національної стратегії доходів до 2030 року, що підкреслює актуальність обраної теми дослідження.

Рецензована дисертація складається зі вступу, чотирьох розділів, які містять 16 підрозділів, 4 підпідрозділи, висновків та списку використаних джерел (596 найменувань). Загальний обсяг дисертації становить 454 сторінки (основний текст – 394 сторінки).

Немає сумніву, що податкова система України потребує реформування і істотного удосконалення, а тому дане дослідження є своєчасним, корисним і цікавим не лише для фахівців органів законодавчої і виконавчої влади, наукових працівників, але й для широкого кола осіб, які цікавляться податковими правовідносинами в державі. Актуальність запропонованого дисертаційного дослідження Пирого С.С. не викликає жодних сумнівів.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Висловлені у дисертації положення та рекомендації відзначаються достовірністю. Детальне ознайомлення з текстом наукового дослідження, авторефератом і публікаціями С. С. Пирого дозволяє стверджувати, що підхід дисертанта до аналізу предмета дослідження є фундаментальним й ґрунтовним. Дисертація має логічну структуру, яка дозволяє розкрити поставлені дослідницькі завдання та досягти поставленої мети, чому сприяло коректне формулювання об'єкта і предмета наукового дослідження. Обґрунтованість та достовірність отриманих результатів дослідження забезпечується кількома чинниками – широтою й різноманітністю опрацьованої джерельної бази, критичним аналізом норм чинного законодавства України, матеріалів практичної діяльності, використанням різноманітних методів наукового пізнання, логічним і послідовним викладенням матеріалу.

Представлений у дисертації аналіз дозволив авторові виявити серйозні проблеми Податкового кодексу України та надати практичні рекомендації щодо їх усунення з урахуванням перспективи вступу України до

Європейського Союзу, що передбачає гармонізацію норм податкового законодавства України з правом ЄС, для попередження можливих проблем у системі оподаткування при усуненні митних кордонів та впровадженні норм «Консолідованої версії Договору про Європейський Союз та Договору про функціонування Європейського Союзу з протоколами та деклараціями». Одержані автором результати забезпечують комплексне вирішення проблем правового регулювання податкових правовідносин на новій концептуальній базі.

Юридична визначеність податку залежить від точності визначення усіх елементів правового механізму податку. Автором уперше надано класифікацію об'єктів оподаткування залежно від правових підстав встановлення, способів та інструментів регулювання, з урахуванням міжнародних зобов'язань України у сфері оподаткування та виконуваних ними функцій: фіскальної, регулюючої та розподільчої. Обґрунтовано недоліки системи оподаткування фінансових установ, по-новому визначено об'єкт, базу і ставку рентної плати, вказано на недоліки визначення об'єкта екологічного податку та запропоновано новий об'єкт цього податку та нове визначення платника, що передбачає стимули для переходу на інноваційний шлях розвитку.

Ґрунтуючись на запропонованій класифікації основних елементів правового механізму податків, запропоновано принципи побудови системи оподаткування України з урахуванням визначеної класифікації об'єктів оподаткування. Заслуговує на увагу виявлений автором зв'язок між базами оподаткування ПДВ, ПДФО, податку на прибуток, акцизного податку, військового збору і ЄСВ, спільною податковою базою яких є створена додана вартість. Слушною видається пропозиція автора щодо визначення доданої вартості як єдиного результату економічної діяльності суб'єктів господарювання та визнання грошової оцінки доданої вартості споживачами на ринку як спільної бази оподаткування для названих вище податків, внесків і зборів. Привертає увагу пропозиція автора щодо однозначної відповідності

ціни сумі сплачених податків, внесків і зборів. Запропонований підхід практично виключає можливість застосування усіх напрацьованих схем, що дозволяли приховувати базу оподаткування або уникати сплати податків, внесків і зборів.

Варто відзначити і нове розв'язання проблеми адміністрування ПДВ, яке передбачає фактичну сплату податку в момент здійснення операції або на спеціальний рахунок або безпосередньо у бюджет. Новим є і запропонований спосіб відшкодування фактично сплаченого податку, при здійсненні операцій експорту. Автор аналізує кілька варіантів відшкодування: встановлення різних ставок ПДВ залежно від того, чи здійснюються операції бізнес-бізнес чи операції бізнес-кінцевий споживач; або здійснення взаємозаліку між країнами.

Заслуговує на увагу удосконалення системи визначення джерела доходу, що надає право державі на оподаткування доходу, приросту капіталу від бізнес-активів, цінних паперів і нерухомого майна, забезпечує реалізацію принципу «витягнутої руки», подолання податкової конкуренції і попередження переміщення прибутку мультинаціональних компаній між юрисдикціями, в яких вони здійснюють діяльність.

Привертає особливу увагу метод правового регулювання ринків за відсутності конкуренції, наявної великої кількості природних монополій та монополізованих державою окремих сфер діяльності, що забезпечується застосуванням «справедливих ринкових цін» як єдиної альтернативи звичайних і трансфертних цін. Не викликає сумнівів ефективність цього методу для регулювання антиконкурентної поведінки незалежно від ступеня монополізації економіки. Одночасно забезпечується належний контроль використання бюджетних коштів, включаючи ефективну боротьбу з корупцією та шахрайством у сфері публічних закупівель за умови оптимально дібраних прогресивних ставок податків, внесків та зборів.

Подальшого розвитку у дисертації набули правові засоби впливу на платоспроможний попит, зайнятість і пропозицію товарів / послуг, що

передбачають: застосування справедливих ринкових цін, оптимальних пропорцій розподілу доданої вартості між фондом оплати праці і прибутком та прогресивної системи оподаткування основних податків, внесків і зборів, що дозволяє забезпечити ефективний платоспроможний попит на товари / послуги, поповнення власних інвестиційних ресурсів підприємств та забезпечення прискорення соціально-економічного розвитку держави за умови здійснення належного контролю за сплатою податків відповідно до положень ст. 67 Конституції України: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом».

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

Наукова новизна положень і висновків дисертації визначається тим, що у роботі запропоновано цілісну концепцію правового регулювання системи оподаткування, в якій відображено існуючі проблеми, окреслено доктринальні засади її функціонування та пропозиції щодо удосконалення податкового законодавства.

На основі проведеного дослідження автором сформульовано висновки, рекомендації і пропозиції, які відповідають вимогам наукової новизни, зокрема, 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.

Автором визначено принципи побудови системи оподаткування України з урахуванням визначеної класифікації об'єктів оподаткування, розроблено правові заходи щодо реалізації права власності українського

народу на мінерально-сировинні ресурси, запропоновано альтернативний метод визначення розміру рентної плати і напрямів використання рентних платежів для надання субсидій захищеним споживачам. Слід схвально оцінити здійснений у роботі аналіз правових засобів впливу на платоспроможний попит, зайнятість і пропозицію товарів / послуг.

Заслуговує на схвальну оцінку підхід дисертанта до сутності механізму державно-правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності, що охоплює систему правових засобів і інструментів правового характеру та включає, крім правових засобів, економічні (зокрема податкові), політичні, фінансові та адміністративні інструменти. Варто погодитися із думкою автора про альтернативні правові засоби антимонопольного регулювання та попередження зловживання монопольним становищем на ринку, включаючи і цифрові платформи. Цей перелік цікавих та належним чином обґрунтованих положень, що характеризують наукову новизну дослідження, може бути продовжений.

Наукові положення, висновки та рекомендації дисертації мають достатнє теоретичне, методологічне та емпіричне обґрунтування. Це обумовлене великою кількістю проаналізованих автором джерел, апробацією результатів дослідження на науково-практичних конференціях, а також використанням сучасних загальнонаукових і конкретно-наукових методів дослідження.

Тема дисертації є актуальною, її структура є добре продуманою, а матеріал викладений логічно та послідовно. Отримані в роботі наукові результати в сукупності розв'язують важливу наукову проблему, що виявляється в теоретико-методологічному обґрунтуванні шляхів удосконалення системи оподаткування України як фактору соціально-економічного розвитку, що передбачає гармонізацію норм податкового законодавства України до права ЄС для попередження можливих проблем у системі оподаткування при усуненні митних кордонів та застосуванні норм Союзного договору про вільне переміщення капіталів, товарів та людей.

Робота виконана на високому теоретико-методологічному рівні, є цілісною та завершеною. Дисертаційне дослідження С. С. Пирого відповідає паспорту спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

Теоретичне значення і практична значущість дослідження підтверджені чотирма актами впровадження.

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.

Автореферат точно відображає зміст основних положень дисертації.

Дискусійні питання і зауваження. Рецензована робота, як і будь-яка творча праця, містить деякі дискусійні моменти, висвітлення яких сприятиме більш повній та об'єктивній характеристиці результатів дисертаційного дослідження.

1. При характеристиці принципів оподаткування доходів у підрозділі 1.3 автор небезпідставно вказує на суперечність між засобами реалізації принципу достатності та принципу платоспроможності, однак його позиція щодо варіантів вирішення означеної суперечності потребує додаткових пояснень.

2. Викликає заперечення назва підрозділу 3.3.1 «Добробут споживачів як головна мета антимонопольного законодавства», адже не менш важливими цілями є встановлення механізму гарантування правового порядку шляхом забезпечення системного розвитку економічної конкуренції, підтримки та державного захисту добросовісної поведінки учасників ринкових відносин.

3. У роботі недостатньо розкрито питання щодо правових заходів, спрямованих на стимулювання залучення інвестицій, спрямованих на здійснення науково-дослідних робіт, упровадження високоефективної

техніки і технології виробництва, прогресивних технологічних процесів, використанням інноваційних матеріалів, патентів, ліцензій, know how тощо, в умовах нестабільності національної валюти внаслідок російської збройної агресії.

4. Не зовсім вдалим уявляється формулювання висновку 10 дисертації, де автор занадто детально викладає особливості правового статусу резидентів і принципу резиденції, замість того, щоб стисло викласти те нове, що він вносить у дослідження даної проблематики (зокрема, запропоноване ним визначення поняття «резидент» щодо фізичних і юридичних осіб).

5. Для кращого розуміння сутності запропонованих дисертантом пропозицій щодо змін і доповнень до податкового законодавства варто було не розпорошувати їх по всьому тексту роботи, а обмежитися викладенням в окремій таблиці, розміщеній у додатку до дисертаційного дослідження.

Але усі зазначені зауваження жодною мірою не знижують загальної позитивної оцінки представленого дисертаційного дослідження. У роботі на високому науковому рівні розглянуто складні проблеми, обумовлені темою дослідження, і висуваються цікаві наукові висновки та пропозиції.

Названі вище зауваження не спростовують загальної позитивної оцінки дисертаційного дослідження С.С. Пирого. Певною мірою вони доповнюють об'єктивну характеристику практичної складності та значущості теми проведеного дослідження, підкреслюють вагомість внеску дисертанта в теорію і практику розвитку системи оподаткування в Україні.

Відсутність порушення академічної доброчесності. Дисертація є самостійним науковим дослідженням, у 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.

Загальний висновок

Дисертаційна робота Пироги 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 МОН України до докторських дисертацій, а автор дисертації Сергій Степанович Пирого заслуговує присудження наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право, інформаційне право.

Офіційний опонент:

професор кафедри адміністративно-правових дисциплін

Навчально-наукового інституту права та

правоохоронної діяльності

Львівського державного

університету внутрішніх справ

доктор юридичних наук, професор



Ірина ШОПІНА

