

ВІДГУК

офіційного опонента – доктора юридичних наук, професора Покатаєвої Ольги Вікторівни на дисертаційну роботу Долженкова Олександра Валерійовича «Податкове законодавство: стан та перспективи розвитку», подану на здобуття ступеня доктора філософії зі спеціальності 081 «Право»

Актуальність теми дисертаційного дослідження.

Чим вищий рівень розвитку державності, тим більше уваги приділяється питанню формування податкової політики. Податкова політика держави повинна забезпечувати вирішення ряду завдань, серед яких, з однієї сторони – встановлення оптимальних податків, які сприятимуть розвитку підприємництва, а з іншої – забезпечення надходження до бюджету коштів, достатніх для реалізації державних цілей, які, в свою чергу, включають і задоволення соціальних потреб суспільства.

Важливим чинником забезпечення економічної стабільності країни виступає здійснення ефективної та комплексної податкової політики, яка є визначальним фактором для досягнення економічного розвитку країни, без чого неможливо підвищити рівень економічного благополуччя громадян.

На сьогоднішній день, на жаль, держава не створює сприятливі податкові умови, які б стимулювали розвиток та активізацію підприємництва, залучення іноземних інвестицій, знижували рівень тіньової економіки в країні. Все це, в кінцевому рахунку, негативно впливає на економічну ситуацію в цілому та не сприяє виведенню країни зі стану хронічного недофінансування, державного дефіциту, значного боргового навантаження тощо.

Загальне податкове навантаження в Україні становить 51,9 %, через що Україна залишається серед переліку 25 країн світу з найвищим рівнем оподаткування.

Всі вище перелічені показники можуть лише свідчити про нагальність та необхідність привернення уваги держави до проведення комплексної, системної податкової реформи, спрямованої на зменшення рівня розподілу ВВП через дохідну частину Державного бюджету України, спрощення адміністрування,

зменшення податкового навантаження, не обмежуючись до ситуативних змін, пов'язаних із необхідністю досягнення бюджетних макроекономічних показників на наступний бюджетний рік, як це часто трапляється в останній час.

Таким чином, актуальність наукових пошуків дисертанта дослідження щодо стану та перспектив розвитку податкового законодавства зумовлена як практичними проблемами, так і теоретичними. Характеризуючи актуальність теми дисертаційного дослідження О.В. Долженкова варто зазначити, що роботу виконано на кафедрі адміністративного і фінансового права Національного університету «Одеська юридична академія» відповідно до плану наукових досліджень «Концепція розвитку адміністративного, адміністративно-процесуального права та фінансового права в умовах євроінтеграції» (на 2016–2020 рр.), що є складовою теми: «Стратегія інтеграційного розвитку України: правовий та культурний вимір» (державний реєстраційний номер 0116U001842).

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації.

Аналізуючи зміст роботи, можна дійти висновку, що проведене дослідження є самостійним, творчим, цілісним та актуальним. Дисертація О.В. Долженкова характеризується системним підходом до предмету дослідження. Визначені в роботі завдання дослідженням відповідають його загальній меті, яка полягає в тому, щоб на основі систематизації вітчизняного і зарубіжного законодавства, наукових джерел, узагальнення правозастосовчої практики детально та ґрунтовно проаналізувати законодавство України про оподаткування від етапів зародження та становлення до сьогодення, виявити наявні проблеми та запропонувати напрями і шляхи їх вирішення.

Дисертаційне дослідження є логічно структурованим та надає змогу послідовно дослідити широке коло питань обраної теми на теоретичному та практичному рівнях. У дисертації виокремлено та охарактеризовано передумови виникнення та розвитку доктринальних поглядів на податки та

оподаткування, розроблено методологічну основу дослідження сутності податкового законодавства, досліджено правове регулювання окремих видів податків в структурі податкового законодавства, обґрунтовано наявні проблеми у сфері законодавчого регулювання оподаткування та запропоновано шляхи їх вирішення.

В основу дисертаційної роботи було покладено комплекс загальних методів наукового пізнання, а також спеціальних методів, що були обрані з урахуванням поставленої мети, визначених задач, об'єкта і предмета дослідження. Вивчаючи вітчизняний і зарубіжний досвід правової та інших галузей науки, автор використовував ґносеологічний підхід. Базовою методологічною основою дисертації є діалектичний метод, який дозволив розкрити предмет дослідження системно, повно, у динаміці, взаємозв'язку його структурних складових. Методологічними засадами дослідження також стали такі методи, як логічний, історико-правовий, економіко-правового аналізу, системно-структурний, формально-юридичний та порівняльно-правовий метод.

Джерельну базу дисертації становить сукупність наукових праць і нормативно-правових актів, які присвячені окремим аспектам правового регулювання оподаткування та реалізації державної податкової політики України.

Наукова новизна і практична значущість одержаних результатів.

Наукова новизна дисертації О.В. Долженкова має прояв як у самому підході до досліджуваних проблем, так і у запропонованому способі розв'язання конкретних питань теми. Характеризуючи наукову новизну дослідження слід зазначити, що дисертація О.В. Долженкова є першим у вітчизняній правовій науці комплексним монографічним дослідженням теоретичних і практичних проблем у сфері законодавчого регулювання оподаткування в Україні, в тому числі новітніх тенденцій удосконалення правового регулювання окремих видів податків в структурі податкового законодавства. У результаті здійсненого дослідження сформульовано низку положень та висновків, запропонованих особисто здобувачем, до найбільш

значущих із яких належить наступні.

В роботі уперше запропоновано розглядати податкове законодавство як частину системи законодавства, яка складається з правових норм, що встановлюють порядок, способи, форми та методи правового регулювання відносин у сфері оподаткування; обґрунтовано необхідність виключення фіскальних норм, що встановлюють мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів, та нематеріальних активів з метою уніфікації податкового і бухгалтерського обліку при нарахуванні податку на прибуток підприємств; аргументовано підвищення розміру податкової соціальної пільги на яку платник податку на доходи фізичних осіб має право зменшити суму загального місячного оподатковуваного доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, з 50 до 100 відсотків розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, – для будь-якого платника податку; запропоновано тимчасове звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з ввезення на територію України технологічного обладнання (устаткування) для власних виробничих потреб за чітко визначеними товарними позиціями згідно з УКТ ЗЕД; скасування податку на додану вартість на імпортовану сировину чи комплектуючі для власного виробництва, якщо немає аналогів у українських постачальників; наголошено на необхідності впровадження автоматизованої системи електронного контролю за виробництвом та обігом спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів для посилення контролю у відповідній сфері господарювання, з метою детінізації виробництва та обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів;

Автором удосконалено періодизацію розвитку оподаткування в цілому та формування податкового законодавства в Україні зокрема; запропоновано виділяти п'ять етапів становлення та формування податкового законодавства в Україні; чотири податкові реформи, що проведені за всі роки незалежності

України; визначення понять «принципи податкового права», «принципи податкової системи», «принципи оподаткування», «система принципів податкового законодавства».

Дістали подальшого розвитку: класифікація актів податкового законодавства України; наукові підходи щодо принципів податкового законодавства, дотримання та чітка регламентація яких відіграє важливу роль для процвітання держави та сприяє покращенню реалізації та захисту інтересів її населення; погляди на те, що податкові правовідносини можуть регулюватися не лише нормами власне податкового законодавства, а й інших галузей, про наявність певного зв'язку та перетину податкових норм із неподатковими, зокрема конституційними, митними та міжнародно-правовими нормами; аргументи щодо переходу до моделі оподаткування виведеного капіталу замість податку на прибуток підприємств.

Також в дисертації сформульовано пропозиції щодо удосконалення податкового законодавства.

Оцінка змісту дисертації.

Дисертантом висвітлено та опрацьовано комплекс проблемних питань теоретичного та практичного характеру. Структурно дисертація складається з анотації, вступу, 3 розділів, що містять 8 підрозділів, висновків та списку використаних джерел. Структура дисертації повністю відповідає цілям і задачам дослідження, дозволяє послідовно розглянути ключові питання щодо стану та перспектив розвитку податкового законодавства.

Перший розділ дисертаційного дослідження присвячено загальнотеоретичним положенням податкового законодавства, який охоплює три підрозділи, де досліджено питання історіографії обраної проблематики, надано загальнотеоретичну характеристику особливостям податкового законодавства, визначено категоріальний апарат дослідження, а також місце податкового законодавства в системі законодавства України. Встановлено, що формування податкового законодавства є довготривалим процесом, який бере свій початок ще з Древньої Русі. Враховуючи історичні особливості розвитку

держави, сформульовано власне бачення на етапи розвитку оподаткування в цілому та податкового законодавства в Україні. Відмічено, що податкова система України далека від досконалості, її формування продовжується – процес реформування податкової законодавчої бази та впровадження у життя положень реформованого законодавства не зупиняється та триває і на сьогоднішній день. Акцентовано увагу на тому, що податкове законодавство є одним із основних інструментів, яким користується держава для досягнення високого рівня регулювання оподаткування у цілому. Зазначено, що легального визначення терміну «законодавство» не існує, що є досить суперечливим моментом, який вказує на певні протиріччя та непослідовність визначення основних юридично-правових термінів законодавцем. Сформовано категоріальний апарат дослідження шляхом визначення сутності і змісту усталених понять податкового права, а саме : податкове законодавство, принципи податкового законодавства, принципи податкового права, принципи податкової системи; принципи оподаткування, система принципів податкового законодавства.

Проаналізовано співвідношення податкового та митного законодавства та наголошено на тому, що Податковий кодекс України здійснює чітке розмежування між обсягом правового регулювання норм Податкового кодексу і Митного кодексу та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України. Акцентовано увагу на ситуації, яка виникає у разі суперечностей між нормами Податкового кодексу України та іншими нормативно-правовими актами податкового законодавства, де закріплений пріоритет норм Податкового кодексу України. З'ясовано співвідношення податкового законодавства з міжнародно-правовими нормами та встановлено, що все частіше держави стають учасниками відносин, пов'язаних з подвійним оподаткуванням, яке доволі часто стає предметом судових спорів.

У другому розділі досліджується правове регулювання окремих видів

податків в структурі податкового законодавства. Зазначено, що основними проблемами є недосконалість системи адміністрування податків, невизначеність щодо правил оподаткування й неоднозначне застосування законодавства. Встановлено, що покращення адміністрування податків і зборів потрібно здійснювати одночасно з реформуванням політики оподаткування, що дасть змогу спростити процедури, пов'язані зі сплатою податків і зборів. Запропоновано та сформульовано пропозиції щодо удосконалення системи адміністрування податків та підвищення стабільності податкового законодавства, що, в свою чергу, підвищить конкурентоспроможність України на міжнародній арені в цілому. Запропоновано зміни до Податкового кодексу України, які сприятимуть спрощенню адміністрування податку на прибуток підприємств, матимуть позитивний ефект на процеси економічного зростання вітчизняного виробництва та підвищення інвестиційної привабливості країни в цілому. Проведено дослідження нормативно-правового регулювання питань справляння військового збору, окреслено коло проблемних питань з пропозицією вжиття окремих заходів. Досліджено спрощену систему оподаткування та визначено шляхи її удосконалення. Для усунення та мінімізації впливу окреслених існуючих проблем у сфері оподаткування податком на додану вартість запропоновано кроки його реформування.

Встановлено, що основною проблемою справляння акцизного податку (особливо з алкогольних виробів) є значний ступінь ухилення від його сплати, проблем контролю за виробництвом підакцизних товарів та адмініструванням акцизу. Запропоновано впровадження автоматизованої системи електронного контролю за виробництвом та обігом спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

Дослідженню історичного аспекту генезису податкових реформ в Україні присвячено третій розділ дисертаційного дослідження. Визначено певні закономірності їх походження, спільні проблеми, врахування яких має використовуватися для підвищення їх результативності у майбутньому.

Наголошено, що незважаючи на внесення суттєвих змін кожного року до

Податкового кодексу України, діюча податкова система України не забезпечує збалансованого з реальними можливостями економіки податкового навантаження на суб'єктів господарювання, її реформування викликано необхідністю невідкладної стабілізації фінансової ситуації, стимулювання процесів економічного зростання та підвищення інвестиційної привабливості України на міжнародній арені в цілому. Сучасна податкова система України зберігає низку суттєвих недоліків, які є системними. З метою подолання недоліків запропоновано зміни до Податкового кодексу України.

Заслужують на увагу основні пропозиції щодо удосконалення податкового законодавства України, серед яких наступні: запровадити інститут попередніх вмотивованих податкових роз'яснень (tax ruling), які будуть надаватися центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику; знизити базову (основну) ставку з 18 % до 15 %, з метою виходу суб'єктів господарювання з «тіні» та збільшення податкових надходжень до бюджету України; скасувати сплату податкового зобов'язання з податку на прибуток при виплаті дивідендів; виключити фіскальні норми, що встановлюють мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів, та нематеріальних активів з метою уніфікації податкового і бухгалтерського обліку; знизити рівень податкового навантаження на фонд оплати праці з метою детінізації фонду оплати праці; виключити військовий збір; удосконалити оподаткування доходів, отриманих шляхом здійснення операцій з інвестиційними активами (цінними паперами та деривативами); запровадження ставки у розмірі 7% від бази оподаткування податку на додану вартість по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України товарів і послуг, які є соціально значущими за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України; відновлення спеціального режиму оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства з метою збільшення державної підтримки сільськогосподарських підприємств; ввести реалістичний довгостроковий план поступового підвищення ставок акцизного податку на

тютюнову продукцію, пиво, алкогольні напої, при якому Україна зможе вийти на європейські ставки протягом 5-10 років; запровадження спеціального режиму оподаткування для платників податків в індустріальних (промислових) парках з метою розвитку вітчизняного виробництва шляхом стимулювання залучення іноземних та вітчизняних інвестицій в реальний сектор економіки.

Повнота викладення наукових положень, висновків і рекомендацій дисертації в опублікованих працях. Основні положення та результати дисертаційної роботи було висвітлено в 11 публікаціях, серед яких: 5 наукових статей опубліковано у наукових фахових виданнях, що входять до затвердженого переліку, 1 стаття опублікована у зарубіжному науковому виданні та 5 тез доповідей на науково-практичних конференціях.

Відсутність порушень академічної доброчесності. У ході вивчення як дисертаційного дослідження, так і наукових публікацій, фактів порушень академічної доброчесності не виявлено.

Зауваження і дискусійні положення дисертації. Поряд з позитивними здобутками дисертаційного дослідження О.В. Долженкова, які є важливими для теорії податкового права і подальшого розвитку податкового законодавства, в дисертації мають місце положення, які видаються суперечливими або потребують додаткового обґрунтування.

1. Автором пропонується в якості одного з ефективних та дієвих інструментів підвищення інвестиційної привабливості знизити ряд ставок податків, а саме: знизити базову (основну) ставку податку на прибуток (стор. 147) з 18 % до 15 % та скасувати військовий збір (стор. 136). Ці заходи, на думку автора, призведуть до зниження рівня податкового навантаження на фонд оплати праці, що, в свою чергу, може призвести до підвищення інвестиційної активності серед потенційних роботодавців. З іншого боку, необхідно зауважити, що після запровадження цих заходів в короткостроковій перспективі відбудеться суттєве, як мінімум на 25 %, зниження податкових надходжень з цих податків, що лише призведе до погіршення ситуації з фінансуванням дефіциту Державного бюджету України, який набув

систематичного характеру. Погоджуючись з пропозиціями автора щодо необхідності зменшення рівня податкового навантаження на фонд оплати праці, необхідно одночасно запропонувати компенсуючі механізми з метою зменшення витратної частини Державного бюджету України.

2. Досліджуючи акцизну політику в країні, автор зазначає, що на теперішній час відсутньою є довгострокова акцизна політика, що не сприяє її покращанню та подальшій модернізації (стор. 159). Крім того, вказує на внесення значної кількості змін до акцизного податку. Зокрема, розширився перелік об'єктів, що оподатковуються акцизним податком, його розмір та перелік платників. Відтепер об'єктами оподаткування є операції з роздрібною торгівлі підакцизними товарами, оптового постачання електричної енергії, переобладнання ввезеного на митну територію України транспортного засобу в підакцизний легковий автомобіль. Автор зазначає, що введені зміни мають низку невідповідностей деяким нормативним документам, причому через некоректність формулювань щодо введення роздрібного 5% акцизу виникли проблеми в його адмініструванні, зокрема щодо виду податку – місцевий або загальнодержавний. Дане положення потребує пояснення, адже Податковим кодексом акцизний податок віднесено до загальнодержавних податків.

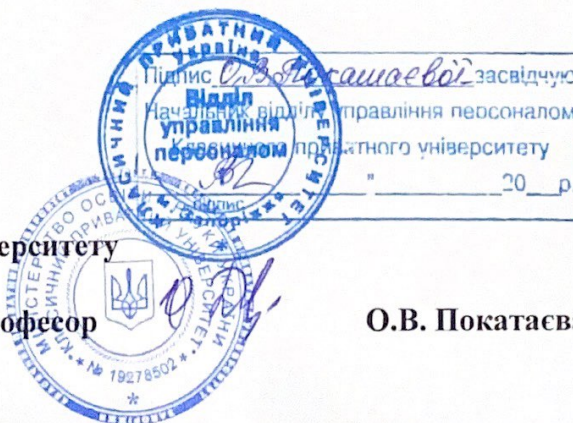
3. Як зазначає автор, при отриманні фізичною особою-резидентом доходу від відчуження інвестиційних активів за межами України сума такого доходу включається до загального річного оподатковуваного доходу платника податку та оподатковується податком з доходів фізичних осіб за ставкою 18%, військовим збором у розмірі 1,5 % (с. 144). Погоджуючись з автором рецензованої дисертації щодо необхідності запровадження уніфікованого підходу щодо оподаткування інвестиційного прибутку від операцій з інвестиційними активами, вчиненими як на території України, так і за її межами, необхідно відзначити, що це може потенційно призвести до активізації інвестиційної активності резидентів України-фізичних осіб на іноземних фондових ринках, а не в Україні через недостатній рівень розвитку українського фондового ринку.

Незважаючи на висловлені зауваження та побажання, які, на нашу думку, суттєво не впливають на загальний результат дисертаційного дослідження, а лише характеризують складність та важливість досліджуваної проблематики, є всі підстави вважати, що О.В. Долженков продемонстрував глибоке осмислення об'єкту і предмету дослідження, вміння критично й об'єктивно аналізувати актуальні проблеми податкового законодавства, вміння працювати з науковою літературою, робити узагальнення та висновки, самостійно ставити та вирішувати наукові й практичні завдання, пропонувати напрями вирішення теоретичних та практичних проблем. Наукові положення викладені логічно й послідовно, оформлення відповідно до чинних стандартів і вимог.

Загальний висновок. Дисертація Долженкова О.В. на тему «Податкове законодавство: стан та перспективи розвитку», подана на здобуття наукового ступеня доктора філософії, є комплексним, цілісним, завершеним науковим дослідженням. В ній отримано нові науково обґрунтовані результати, що відрізняються новизною в постановці проблем, що сприяє удосконаленню податкового законодавства.

Дисертація Долженкова О.В. на тему «Податкове законодавство: стан та перспективи розвитку» за актуальністю, ступенем наукової новизни, обґрунтованістю, науковою та практичною цінністю здобутих результатів відповідає спеціальності 081 «Право» та вимогам Порядку проведення експерименту з присудження ступеня доктора філософії, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 року № 167 (зі змінами), а її автор – Долженков Олександр Валерійович – заслуговує на присудження йому наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право».

Офіційний опонент:
Перший проректор
Класичного приватного університету
доктор юридичних наук,
доктор економічних наук, професор



О.В. Покатаєва