

ВІДГУК

офіційного опонента – кандидата юридичних наук, доцента, проректора з навчально-методичної та наукової роботи Київського університету інтелектуальної власності та права Заболотної Людмили Володимирівни на дисертацію Ігнатенка Сергія Сергійовича на тему «Правове регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні», подану на здобуття наукового ступеня доктора філософії (PhD) у галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право»

Актуальність обраної теми дисертації. В умовах сучасних викликів, зумовлених функціонуванням держави в період воєнного стану та перспективних запитів повоєнної відбудови, особливого значення набуває необхідність забезпечення належного та ефективного впорядкування національного податкового законодавства. Таке правове регулювання має, з одного боку, адекватно реагувати на специфіку здійснення господарської діяльності в умовах підвищених ризиків, а з іншого боку, відповідати стратегічному курсу України на європейську інтеграцію, включаючи імплементацію відповідних стандартів податкового права. У цьому контексті удосконалення існуючих податкових механізмів виступає необхідною передумовою забезпечення стабільного формування дохідної частини бюджетів усіх рівнів, а також підвищення ефективності фіскальної політики держави. Водночас у науковій літературі обґрунтовано підкреслюється особлива роль спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності як одного з інструментів забезпечення фінансової стійкості держави та територіальних громад, сформованих у результаті проведення реформи децентралізації. Сучасна модель спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності є постійним об'єктом критики, зумовленої наявністю низки недоліків, які створюють передумови для її використання не за призначенням (для мінімізації податкових зобов'язань поза межами допустимої податкової оптимізації). У зв'язку з цим податкова політика держави орієнтована на впровадження комплексу заходів, спрямованих на

реформування зазначеного податкового режиму, що, у свою чергу, актуалізує потребу у його подальшому теоретико-правовому осмисленні та вдосконаленні нормативно-правового регулювання.

З урахуванням цього дисертаційне дослідження Ігнатенка Сергія Сергійовича за темою «Правове регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні» є науково-актуальним і має значний науково-практичний потенціал з огляду на сучасні виклики, пов'язані з воєнною агресією проти України, процесами повоєнного відновлення, європейської інтеграції та необхідністю захисту національних економічних інтересів у сфері оподаткування.

Зв'язок дисертації з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційну роботу Ігнатенка С.С. виконано відповідно до теми кафедри господарського права ДВНЗ «УжНУ» «Господарсько-правові основи забезпечення досягнення Цілей сталого розвитку в умовах війни та повоєнної відбудови» (номер державної реєстрації НДР: 0124U003025), а також у відповідності до цілої низки програмних та стратегічних актів: Цілей сталого розвитку України на період до 2030 року, затверджених Указом Президента України від 30 вересня 2019 року № 722, Стратегії національної безпеки України, затвердженої Указом Президента України від 14 вересня 2020 року № 392, Національної стратегії сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні на 2021–2026 роки, затвердженої Указом Президента України від 07 вересня 2021 року № 487/2021, Місії та Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2025 – 2030 роки, затвердженої наказом Державної податкової служби України від 21 лютого 2025 року № 150. Окрім того, виконання роботи цілком узгоджується із положеннями Національної стратегії доходів до 2030 року, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 року № 1218-р.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і пропозицій, сформованих у дисертації. Наукові положення дисертації Ігнатенка С.С. є обґрунтованими, а сформульовані висновки і рекомендації отримані самостійно,

є логічними й закономірними. Високий рівень обґрунтованості наукових положень, висновків, рекомендацій, сформульованих у дисертації, їх достовірність насамперед забезпечена: досконалим вирішенням здобувачем поставлених завдань, що сприяло досягненню поставленої мети дослідження та чіткою відповідністю визначеній меті структурно-логічної схеми дослідження: усі розділи чи підрозділи дисертаційної роботи є взаємопов'язаними та взаємодоповнюючими; використана широка джерельна база за темою проведеного дослідження; результати дослідження були обговорені на науково-практичних конференціях.

Методологія роботи відповідає необхідному рівню для досліджень такого роду. Методологічну основу дослідження традиційно становлять діалектичний та аналітичний методи пізнання, за допомогою яких розкрито зміст та досліджено взаємозв'язок правових категорій «альтернативні системи оподаткування», «спеціальний податковий режим», «спрощена система оподаткування», «єдиний податок», тощо (підрозділи 1.1, 1.2, 2.1, 2.2). Використання історичного методу дозволило ґрунтовно дослідити впровадження єдиного податку та спрощеної системи, оподаткування, обліку та звітності на території сучасної України (підрозділ 1.1), а методів індукції та дедукції – проаналізувати проблеми застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності як спеціального податкового режиму (підрозділ 3.1). Для розкриття нормативного регулювання правового механізму застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності слушно використано формально-юридичний метод (підрозділи 2.1, 2.2). Дослідження місця і ролі спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в структурі національної податкової системи України стало можливим завдяки використанню системно-структурного методу (підрозділ 1.2). Використання порівняльно-правового методу дозволило проаналізувати зарубіжний досвід з питань застосування спеціальних режимів оподаткування (підрозділ 3.2), а методу синтезу – сформулювати пропозиції щодо вдосконалення правового регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності (підрозділ

3.3).

Обґрунтованість наукових положень, висновків, рекомендацій та їх достовірність. Дисертація підготовлена на високому науковому рівні. Теоретичні положення та наукові висновки, які містяться у роботі, відповідають темі дисертації, є достовірними, аргументованими та належним чином обґрунтованими. Наведене досягається, насамперед, завдяки правильному визначенню предмету та об'єкту дисертаційного дослідження, його мети та завдань, структури роботи, виваженому обранню і застосуванню у сукупності загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання. Зазначене свідчить, що дисертант набув необхідних дослідницьких компетентностей, належним чином оволодів методологією науково-дослідної діяльності, здатен вдало обирати та ефективно застосовувати науково-методологічний інструментарій при аналізі й вирішенні складних наукових проблем.

Широкою є джерельна база дослідження, зокрема її науково-теоретична та нормативна основа. Список використаних джерел дисертації становить більше 250 посилань, у тому числі це нормативно-правові акти України, ратифіковані Україною Угоди, наукові праці українських та зарубіжних науковців різних галузей права. Звернення здобувачем до праць представників різних наукових напрямків є обґрунтованим з огляду на об'єкт та предмет дослідження. Зокрема, науково-теоретичну основу дисертаційної роботи склали праці К.В. Андрієвського, О.С. Башняк, А.В. Боксгорн, О.Д. Борзенкової, О.Ю. Браславця, В.А. Валігури, М.І. Вишемирського, М.В. Глух, І.Ю. Гогой, В.П. Горина, С.В. Греци, Я.В. Греци, С.А. Данієляна, Л.С. Деміденко, О.С. Іванишиної, Ю.Б. Іванова, О.О. Костенко, Т.М. Кравцової, А.І. Крисоватого, В.І. Кузь, М.П. Кучерявенка, О.Ю. Липка, О.А. Магопєць, Ю.І. Олійника, В.Ю. Онісіфорової, С.В. Пархоменко-Цироциянц, Т.В. Пилявець, М.А. Пожидаєвої, К.П. Проскури, І.М. Проць, О.О. Пунди, Л.А. Рябуш, В.О. Рядінської, С.В. Сарани, І.П. Сидор та інших.

Позитивним слід відзначити те, що при проведенні аналізу та підготовці висновків дисертант використовував також судову практику та офіційні

роз'яснення компетентних органів.

Структура дисертаційної роботи є логічною та обґрунтованою, відповідає меті та завданням дослідження. Робота складається зі вступу, трьох розділів, які містять сім підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

Зазначене у сукупності дало змогу автору у повному обсязі розкрити особливості інституту спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, виявити проблемні аспекти правозастосування та правотворчості у цій сфері, а також надати науково обґрунтовані пропозиції та рекомендації для їх вирішення. Аналіз дисертаційної роботи дозволяє стверджувати, що в результаті дослідження дисертант досяг визначеної мети та чітко надав відповіді на всі поставлені завдання.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що теоретичні положення, висновки, пропозиції та рекомендації, сформульовані в дисертації, можуть бути використані у: а) законодавчій діяльності – для вдосконалення законодавства України, яке регулює питання функціонування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності; б) правозастосовній діяльності – з метою вдосконалення правового механізму спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності; в) науково-дослідній діяльності – у ході проведення подальших наукових досліджень проблем правового регулювання інституту спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності; г) навчальному процесі – під час викладання навчальних курсів «Податкове право», «Правові засади реформування фінансової системи України», «Фінансове право», «Податкове право ЄС».

Наукова новизна дисертаційного дослідження. Наукова новизна дисертаційного дослідження полягає у тому, що сформульовані положення, висновки та пропозиції містять елементи наукової новизни й відображають результат комплексного порівняльно-правового та інституційного аналізу спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Дисертація є одним із перших у вітчизняній науці досліджень, у якому системно та цілісно проаналізовано відповідний спеціальний режим оподаткування з урахуванням

потреб реагування на нові виклики часу в період дії правового режиму воєнного стану та з урахуванням очікувань періоду повоєнної відбудови в Україні, а також сформульовано, з урахуванням новітніх наукових фахових положень і європейських правових стандартів, пропозиції щодо удосконалення правового регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні.

Серед найбільш вагомих теоретичних положень, рекомендацій і висновків, які характеризуються науковою новизною, теоретичною значимістю та мають практичну цінність, можна відзначити такі результати дослідження.

У роботі дисертантом запропоновано порівняльно-правовий аналіз суміжних правових інститутів «податкової пільги» та «спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності», а також сформульовано відповідний категоріальний тематичний ряд з відображенням наявних доктринальних напрацювань щодо їх правової природи та притаманних їм рис, вперше запропоновано авторський перелік критеріїв, сукупність яких виключає ототожнення цих двох категорій (с. 66-72).

Заслуговують на схвалення положення роботи, в яких дисертант здійснює ґрунтовний аналіз теоретичних підходів до розуміння понять «альтернативні системи оподаткування», «спеціальні податкові режими» та «спрощена система оподаткування, обліку та звітності», проводячи їх співвідношення та розмежування, за результатами чого формулює висновок про охоплення доктринальною категорією «альтернативні системи оподаткування» нормативно визначеного поняття «спеціальні режими оподаткування» (с. 37-42, 192-193). При цьому у роботі подається слушно удосконалене автором визначення поняття спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності (с. 45).

Підтримки заслуговує науковий пошук дисертанта авторських моделей класифікаційного поділу видів діяльності, які є критеріями диференціації груп платників єдиного податку, а також класифікації підстав анулювання реєстрації суб'єкта господарювання платником єдиного податку за сукупним критерієм характеру їх виникнення та механізму реалізації (с. 89, 118). Запропоновані автором підходи сприяють поглибленню доктринального розуміння умов

застосування відповідного спеціального податкового режиму платниками податків.

Слід визнати обґрунтованість підходу дисертанта щодо дискусійності питання обґрунтованості віднесення чинною редакцією Податкового кодексу України єдиного податку до переліку місцевих податків, оскільки, як вірно відзначає автор, правова природа цього фіскального платежу та його багатокомпонентний характер відображають поєднання ознак, притаманних як місцевим, так і загальнодержавним податкам (с. 85, 194).

Переконливими та належно аргументованими є положення, викладені дисертантом, згідно з якими формулювання «єдиний податок» це не про абсолютну заміну всіх видів податкових платежів на один «єдиний» фіскальний платіж у буквальному сенсі, а більше про ідею фіскального мінімалізму для визначеної категорії платників податку, із акцентом на конверсію умов, порядку та механізму їх сплати шляхом інтеграції до складу єдиного податку як самостійного, цілісного податкового платежу (с. 106).

У дисертації сформульовано виважені пропозиції щодо вдосконалення податкового законодавства, зокрема в частині усунення термінологічної плутанини у формальному розмежуванні ставок єдиного податку на фіксовані та відсоткові, що не узгоджується з їх правовою природою як процентних (адвалорних) ставок (с. 97-100, 183-185, 195). Запропоноване автором заміщення терміну «фіксовані ставки» дефініцією «диференційовані ставки» сприяє приведенню понятійного апарату у відповідність до сутності відповідного елемента правового механізму єдиного податку, а також забезпечує підвищення якості законодавчої техніки.

Доцільно позитивно оцінити прагнення дисертанта не обмежуватися комплексним теоретичним аналізом проблемних правових питань, а й дослідити особливості їх нормативного закріплення у чинному податковому законодавстві, здійснити аналіз правозастосовної практики та зосередити увагу на ключових проблемах із формулюванням власних пропозицій до їх вирішення, що підтверджується відображеними у дисертації напрацюваннями правотворчого

характеру (с. 197-198).

Повнота викладення наукових положень, висновків і рекомендацій.

Дисертація відповідає встановленим вимогам до наукових досліджень, вирізняється логічністю викладу та послідовністю аргументації. Автор правильно застосовує наукову та законодавчу термінологію у сфері оподаткування, демонструє глибоке розуміння правових механізмів застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Основні положення обґрунтовані аналізом законодавчих та нормативних актів України, а також судової практики. Висновки логічно випливають із проведеного дослідження і підтверджені науковими джерелами та законодавчою базою.

Дисертація становить цілісну, самостійну роботу, оформлення якої загалом відповідає всім методичним вимогам.

Дані про відсутність текстових запозичень та порушення академічної доброчесності. Під час детального вивчення змісту дисертації та наукових публікацій дисертанта порушень академічної доброчесності не виявлено. У дисертаційному дослідженні наявні посилання на джерела інформації у разі використання ідей, розробок, тверджень та відомостей. Наведене дозволяє позитивно оцінити дисертаційну роботу, відповідний її теоретико-методологічний рівень, самостійність написання, ідентичність її основних положень, а також наявність елементів наукової новизни.

Дискусійні положення та зауваження до змісту дисертації.

Дисертаційна робота Ігнатенка Сергія Сергійовича характеризується новизною, фундаментальністю, при цьому містить окремі дискусійні положення, що можуть стати підґрунтям для подальших наукових досліджень. Зокрема:

1. На сторінці 194 дисертаційного дослідження автор, формуючи авторське визначення дефініції «єдиний податок», включає до нього положення, згідно з яким «...виконання податкового обов'язку щодо сплати якого **детермінує звільнення** від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з певної сукупності окремих, передбачених законодавством обов'язкових платежів». Не заперечуючи правильності цього положення,

водночас виникає питання, яке потребує додаткової аргументації здобувача під час публічного захисту, а саме: щодо кореляції змісту зазначеного положення із наведеними на сторінці 44 дисертації правовими висновками Верховного Суду, відповідно до яких «спрощена система оподаткування, обліку та звітності **не звільняє** суб'єкта господарювання від виконання податкових зобов'язань зі сплати податків..., а запроваджує нові умови, порядок та механізм їх сплати».

2. Підтримуючи в цілому прагнення дисертанта сформулювати авторські визначення понять «спрощена система оподаткування, обліку та звітності» та «єдиний податок», водночас бажано було б додатково обґрунтувати позицію дисертанта стосовно необхідності або недоцільності імплементації цих дефініцій до змісту Податкового кодексу України, зокрема до статті 14 цього Кодексу, на рівні з визначеннями таких понять як «екологічний податок», «земельний податок», «податок на додану вартість», тощо. У цьому контексті доцільно також оцінити, чи не призведе включення зазначених дефініцій до дублювання або конкуренції з уже існуючими нормами, що регламентують спеціальні податкові режими, та чи забезпечить така імплементація підвищення рівня правової визначеності.

3. Дисертантом підтримано ініціативу Уряду щодо необхідності виключення з податкового законодавства норми про другу групу платників єдиного податку, зокрема з мотивів того, що ця група в умовах чинного правового регулювання створює підвищені ризики зловживань (с. 174-177). Водночас у дисертації сформульовано висновок, відповідно до якого використання суб'єктами господарювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності з метою мінімізації податкових зобов'язань без прямого порушення законодавчих приписів не може кваліфікуватися як протиправна поведінка (с. 189). З огляду на це додаткового обґрунтування під час публічного захисту потребує узгодження зазначених положень дисертації, зокрема в частині розмежування допустимої податкової оптимізації та зловживання правом.

4. У висновках до розділу 3 автор зазначає про використання діючої в Україні спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в умовах

карантинних обмежень та в умовах дії воєнного стану як «ефективного механізму забезпечення безперервної роботи економіки держави у період економічних випробувань». Такий висновок загалом не позбавлений підстав, однак у роботі він ґрунтується на ототожненні факту адаптації правового регулювання цього спеціального податкового режиму до кризових умов здійснення господарської діяльності з доведеністю його ефективності, що потребує окремого обґрунтування, зокрема із залученням результатів економічних досліджень. У зв'язку з цим подібні узагальнення потребують підвищеної обережності та чіткого розмежування юридичних і економічних аспектів дослідження.

Зазначені зауваження, у певній мірі носять характер побажань, а тому не впливають на достатньо високу оцінку якості виконання здобувачем наукового ступеня, лише вказують на складність обраної для дослідження проблематики. Теоретичні результати й положення, які містяться в дисертації, характеризуються цілісністю, єдністю змісту та свідчать про особистий вклад автора в юридичну науку.

Загальний висновок. У цілому, дисертація Ігнатенка Сергія Сергійовича є вагомим науковим внеском у дослідження проблем правового регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні. Автором здійснено комплексний аналіз теоретичних та нормативно-правових засад функціонування цього спеціального податкового режиму, виявлено ключові проблемні питання його застосування суб'єктами господарювання, а також запропоновано обґрунтовані шляхи їх усунення та вдосконалення національного податкового законодавства.

Дисертаційна робота виконана на високому теоретичному та методологічному рівні; виклад матеріалу є логічним і послідовним; висновки – аргументовані та достовірні. За своїм змістом і спрямованістю дослідження повністю відповідає спеціальності 081 «Право» та пройшло належну апробацію. Робота є самостійною, завершеною, виконаною з дотриманням принципів академічної доброчесності.

За актуальністю, ступенем наукової новизни, обґрунтованістю, науковою та практичною значущістю здобутих результатів дисертація Ігнатенка Сергія Сергійовича за темою: «Правове регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні» відповідає вимогам, встановленим Порядком присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 р. № 44, та Порядком підготовки здобувачів вищої освіти ступеня доктора філософії та доктора наук у закладах вищої освіти (наукових установах), затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 2016 р. № 261.

Таким чином, здобувач Ігнатенко Сергій Сергійович заслуговує на присудження йому наукового ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

Офіційний опонент:

кандидат юридичних наук, доцент,
проректор з навчально-методичної
та наукової роботи Київського університету
інтелектуальної власності та права



Людмила ЗАБОЛОТНА

підпис Заболотної Людмили Володимирівни засвідчую:
Ректор Київського університету інтелектуальної власності та права
д.ю.н., професор, член-кореспондент НАПрН України,
Заслужений юрист України



Василь ФЕЛИК