РЕЦЕНЗІЯ

на дисертацію Ігнатенка Сергія Сергійовича на тему «Правове регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні», подану на здобуття наукового ступеня доктора філософії у галузі знань 08 Право за спеціальністю 081 Право

Актуальність обраної теми. В умовах сучасних вітчизняних державотворчих та правотворчих процесів, безпосередньо зорієнтованих на захист суверенітету та територіальної цілісності держави в умовах протидії повномасштабній збройній агресії РФ проти України, а також на практичну реалізацію євроінтеграційного вектору подальшого існування держави, актуалізується проблематика правового регулювання податкових відносин, зокрема функціонування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності як інструменту підтримки малого підприємництва та одночасно предмета постійних дискусій у наукових, політичних та фахових колах щодо доцільності її подальшого збереження, реформування або скасування. Враховуючи комплексний характер зазначеної проблематики, вирішення її з необхідністю вимагає використання ресурсу всіх без винятку інструментів податкової політики, залучення всього розмаїття суб'єктів публічної влади, системного підходу до їх співпраці, і, насамперед, інтенсифікації тематичної нормотворчої діяльності, зорієнтованої на формування «якісного» підґрунтя для функціонування спрощеної системи оподаткування (далі – ССО) в сучасних умовах.

Особливої актуальності ці питання набувають після затвердження розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 року № 1218-р Національної стратегії доходів до 2030 року, положення якої передбачають суттєве реформування ССО, а також у контексті підписання Україною Угоди про асоціацію з ЄС та набуття статусу кандидата на членство в ЄС, що створює додаткові імпульси для перегляду підходів до правового регулювання цього спеціального податкового режиму з урахуванням європейських стандартів оподаткування. Формування досконалого за змістом та ефективного у застосуванні податкового

законодавства, невід'ємною частиною якого є законодавство, що закріплює правові засади ССО, має відбуватися як з урахуванням тих положень, які вже пройшли апробацію часом і практикою (щоправда, із корегуванням їх у відповідності до вимог сьогодення), так й із акцентом на нові виклики (в т.ч. й із імплементацією європейських та міжнародно-правових стандартів), із урахуванням позитивних практик зарубіжної нормотворчості та правозастосування у зазначеній сфері відносин, однак із кореляцією їх до національних потреб.

Аналіз результатів законодавчої та правозастосовної діяльності у сфері оподаткування, матеріалів судової практики, моніторингових звітів незалежних міжнародних інституцій свідчить, що незважаючи на тривале функціонування ССО у національній податковій системі України, прийняття протягом останніх років низки новаційних актів (у тому числі у зв'язку із запровадженням правового режиму воєнного стану та наступним поступовим скасуванням відповідних виключень), активізацію професійної діяльності суб'єктів податкового контролю у співпраці із вітчизняними та міжнародними партнерами, навіть у таких складних умовах, правозастосування у зазначеній сфері відносин і до цього часу відрізняється «дефектністю». Остання багато у чому зумовлена саме «дефектами якості» податкового законодавства, в т.ч. й у частині закріплення правових засад функціонування ССО як спеціального податкового режиму.

Отже, не зважаючи на наявність законодавства, яке закріплює правові засади ССО, реальний стан правового регулювання цього спеціального податкового режиму визнати задовільним не можна, оскільки саме дефекти якості відповідних нормативно-правових актів й зумовлюють дисбаланс між публічними та приватними інтересами у сфері оподаткування, що негативно впливає не тільки на правозастосування у зазначеній сфері відносин, а й на загальний стан сприйняття податкової системи у суспільстві та у міжнародній спільноті щодо сприйняття нашої держави як такої, що проголосила адаптацію податкового законодавства до стандартів ЄС стратегічним вектором внутрішньої політики.

Вирішення питань формування якісного за змістом та ефективного у застосуванні законодавства, яке закріплює правові засади ССО, вимагає посилення

принципу науковості під час законопроєктної та законотворчої діяльності, а отже актуалізується потреба формування новітнього наукового базису на підставі врахування положень сучасної вітчизняної правової, зокрема фінансово-правової та податково-правової, науки, з акцентом на нові виклики часу, із системним підходом до дослідження проблематики й формулювання його фінальних результатів. Саме тому актуальність та своєчасність дисертаційного дослідження Ігнатенка Сергія Сергійовича на тему «Правове регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні» не викликає жодних сумнівів.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, їх вірогідність. Обраний автором напрямок дослідження корелює із положеннями Національної стратегії доходів до 2030 року, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 року № 1218-р; Цілями сталого розвитку України на період до 2030 року, затвердженими Указом Президента України від 30 вересня 2019 року № 722; Стратегією національної безпеки України, затвердженою Указом Президента України від 14 вересня 2020 року № 392/2020; Національною стратегією сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні на 2021-2026 роки, затвердженою Указом Президента України від 07 вересня 2021 року № 487/2021; Місією та Стратегічним планом Державної податкової служби України на 2025–2030 роки, затвердженою наказом ДПС України від 21 лютого 2025 року № 150. Окрім того, можна стверджувати, що запропоноване дослідження спрямоване на виконання наукової теми кафедри господарського права ДВНЗ «Ужгородський національний університет» «Господарсько-правові основи забезпечення досягнення Цілей сталого розвитку в умовах війни та повоєнної відбудови» (номер державної реєстрації НДР: 0124U003025), що підтверджує динаміку реалізації пошуку здобувача впродовж тривалого часу.

Дисертаційне дослідження будується на комплексному, системному підході, характеризується відповідним рівнем наукових узагальнень. Високий ступінь наукової обґрунтованості і достовірності результатів дослідження забезпечено використанням ряду загальнонаукових та спеціальних методів пізнання –

діалектичного (як основного у системі методів пізнання), історичного (при розкритті впровадження єдиного податку та спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності на території сучасної України), аналітичного (при розкритті змісту понять «альтернативні системи оподаткування», «спеціальні податкові режими», «спрощена система оподаткування, обліку та звітності», «єдиний податок» тощо), індукції та дедукції (при дослідженні проблем застосування ССО як спеціального податкового режиму), системно-структурного (для визначення місця і ролі ССО у структурі національної податкової системи України), формально-юридичного (при розкритті нормативного регулювання правового механізму застосування ССО та при розкритті місця єдиного податку серед сукупності загальнодержавних і місцевих податків та зборів), порівняльно-правового (для вивчення зарубіжного досвіду з питань застосування спеціальних режимів оподаткування), синтезу (при визначенні шляхів вдосконалення правових положень щодо застосування ССО) та ін., а також емпіричного матеріалу. Це дозволило автору працювати на різних рівнях наукового пізнання.

Зміст дисертації в цілому характеризується досить високим теоретичним і науково-методологічним рівнем вирішення поставлених завдань. Чітко виражений теоретичний підхід, зокрема, розроблені дефініції (як-от дефініції понять «спеціальні режими оподаткування», «спрощена система оподаткування, обліку та звітності», «єдиний податок», «адміністрування єдиного податку»), класифікації (зокрема видів діяльності, які є критеріями диференціації груп платників єдиного податку, на внутрішній та зовнішній рівні; підстав анулювання реєстрації платника єдиного податку – на добровільні, умовно-добровільні та обов'язкові) і критерії (зокрема, сукупність критеріїв, які унеможливлюють ототожнення ССО з інститутом податкових пільг) дозволили автору аргументовано визначити власну позицію щодо багатьох дискусійних проблем правового регулювання ССО. Представлена дисертаційна робота відрізняється послідовним викладом матеріалу на основі наукового обґрунтування. Чітко прослідковується авторська позиція, завершеність роботи. Висновки і положення, що виносяться на захист, є особистим здобутком дисертанта. Запропонований методологічний інструментарій є

сучасним, відповідає засадам методологічного плюралізму, що й допомогло вирішити поставлені наукові завдання.

Достовірність і обґрунтованість наукових положень. Достовірність отриманих результатів забезпечується використанням джерельної бази (список використаних джерел нараховує 252 позиції), до якого увійшли наукові праці з філософії, загальної теорії держави та права, фінансового, податкового, адміністративного права, інших галузевих правових наук, а також соціології, економіки, та інших галузей знань. Щоправда, при значному обсязі уваги дисертанта до аналізу наукових джерел вітчизняного походження, дещо фрагментарним виглядає аналіз новітніх зарубіжних фахових наукових та освітянських шкіл, які в умовах формування новітніх доктринальних підходів до розуміння змісту і призначення спеціальних податкових режимів, усього розмаїття альтернативних систем оподаткування, запозичення численних зарубіжних галузевих правових інститутів, а також формування новітнього наукового базису для вітчизняної нормотворчості та правозастосування набуває особливого значення та вимагає поглибленої уваги всіх представників вітчизняної наукової фахової спільноти.

Нормативно-правову базу роботи склали Конституція України, Податковий кодекс України, закони України, укази Президента України та інші підзаконні нормативно-правові акти, положення яких закріплюють відповідні засади функціонування ССО, обліку та звітності. Інформаційну та емпіричну основу дослідження становлять статистичні дані й узагальнення діяльності органів Державної податкової служби України, матеріали узагальнень судової практики Верховного Суду, у тому числі узагальнення результатів судового оскарження рішень податкових органів за період 2021–2023 років (73,7 % спорів вирішуються на користь платників податків); результати узагальнення практики розгляду судами справ, пов’язаних із застосуванням законодавства про ССО; експертні висновки.

Повнота викладу положень і висновків дисертації в опублікованих працях. Основні теоретичні положення й висновки, сформульовані в дослідженні, знайшли відображення у публікаціях здобувача, зокрема у статтях у наукових

фахових виданнях України категорії «Б» як наукових працях, в яких опубліковано основні наукові результати дисертації (зокрема у виданнях «Аналітично-порівняльне правознавство», «Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Право». а саме: «Особливості спрощеної системи оподаткування в умовах воєнного стану», «Єдиний податок в Україні: реформувати не можна скасувати», «Єдиний податок для суб'єктів спрощеної системи оподаткування не є «єдиним».

Апробацію матеріалів дисертації здійснено у тезах науково-практичних конференцій, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації (зокрема, науково-практична конференція «Правова система, держава та суспільство в умовах сучасного законодавства», 05–06 грудня 2025 року, м. Рівне; науково-практична конференція «Розвиток правової системи України в контексті євроінтеграційних прагнень», 10 грудня 2025 року, м. Луцьк).

Оцінка ідентичності змісту наукових статей, тез та основних положень дисертації. Проведений аналіз змісту дисертації та основних положень наукових статей та тез здобувача підтвердив їх повну ідентичність. Зміст наукових статей та тез відтворює інформацію про методологію дослідження, способи аргументації положень, основні ідеї тексту дисертації викладені стисло. Положення, які викладені в дисертації, розроблені автором особисто. Висновки та положення дисертації мають самостійний характер.

Наукова новизна отриманих результатів. Наукова новизна отриманих результатів полягає у тому, що запропонована дисертаційна робота є одним із перших комплексних теоретико-правових досліджень, в якому сформульовано з акцентом на реалії сучасного періоду функціонування податкової системи України, у тому числі в умовах правового режиму воєнного стану та у світлі затвердження Національної стратегії доходів до 2030 року, комплексні підходи до розуміння правової природи спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності як самостійного спеціального податкового режиму, правового механізму єдиного податку та напрямів удосконалення відповідного законодавства. Сукупність запропонованих положень, висновків і рекомендацій цілком можна розглядати як оновлений погляд (запропонований варіант вирішення завдання) у правовій науці

на проблематику ресурсу спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в національній податковій системі України, що має важливе значення для держави.

Новизна забезпечується розробкою низки наукових положень, запропонованих вперше, а також тих, що автор удосконалив, та й таких, що набули подальшого розвитку.

Так, на увагу заслуговують наступні висновки, сформульовані у роботі:

1. Варто підтримати дисертанта у його прагненні вперше сформулювати критерії, сукупність яких виключає ототожнення спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності з інститутом податкових пільг (підрозділ 1.2 дисертації): (а) невідповідність правового механізму ССО нормативному визначенню категорії «податкова пільга»; (б) відмінність їх правової природи, оскільки ССО є спеціальним податковим режимом, тоді як податкова пільга становить один із елементів правового механізму конкретного податку; (в) податкова пільга за своєю сутністю є «перевагою» у межах загальної схеми справляння конкретного виду податку, натомість ССО виступає альтернативним податковим режимом; (г) неузгодженість правового механізму ССО з видами та формами податкових пільг, що традиційно виокремлюються у теорії податкового права. Такий підхід цілком можна вважати новаційним, оскільки в фінансово-правовій доктрині проблематика розмежування ССО як спеціального податкового режиму та інституту податкових пільг розглядалася переважно в окремих аспектах, без охоплення усього розмаїття ознак, що унеможливлюють їх ототожнення, що і дозволяє дисертанту ґрунтовно проаналізувати унікальний ресурс ССО, розмежувати його з інститутом пільг, а також виявити дефекти якості нормативно-правового регулювання у цій сфері й сформулювати варіанти їх усунення.

2. Цікавим є запропонований дисертантом аналіз значення терміна «єдиний», використаного у назві фіскального платежу «єдиний податок», на предмет його відповідності реальному змісту податкових обов'язків суб'єктів господарювання, які обрали ССО (підрозділ 2.1 дисертації). Варто відзначити, що автор не тільки намагається проаналізувати положення доктрини та законодавства, а й підтвердити свої висновки аналізом правозастосування, що й надає наочності

проблемності врегулювання суспільних відносин, доцільності обґрунтування потреби її усунення та обґрунтування авторської дефініції поняття «єдиний податок».

3. Заслуговують на увагу положення роботи, в яких автор пропонує поділяти види діяльності, які є критеріями диференціації груп платників єдиного податку, на два рівні – внутрішній (що включає види діяльності, які слугують критерієм розмежування платників єдиного податку на окремі групи у межах одного податкового режиму) та зовнішній (що включає види діяльності, здійснення яких обумовлює саму можливість застосування платником податку ССО). В аспекті імплементації європейських правових стандартів оподаткування малого підприємництва у вітчизняну нормотворчу діяльність та правозастосування ці питання набувають особливого значення, й запропоновані автором пропозиції є слушними й цілком прийнятними для практичного застосування.

4. Можна погодитися із запропонованою дисертантом авторською дефініцією поняття «єдиний податок», під яким слід розуміти консолідований обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, який сплачується платниками податків у межах ССО, 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. Запропоноване визначення корелює з теоретичними напрацюваннями у сфері фінансового та податкового права, відображає основні ознаки цього складного правового явища та чітко вказує на його консолідований характер.

5. Не менш цікавими виглядають запропоновані у роботі положення щодо класифікації підстав анулювання реєстрації суб'єкта господарювання платником єдиного податку за сукупним критерієм характеру їх виникнення та механізму реалізації на три основні типи – добровільні, умовно-добровільні та обов'язкові підстави (підрозділ 2.2 дисертації), сформульовані автором їх визначення. Виокремлення «умовно-добровільних» підстав як окремого типу є слушним термінологічним нововведенням, яке точніше відображає реальний стан

податкових відносин у цій сфері й може бути враховано як при удосконаленні нормативно-правового регулювання, так і при формуванні єдиної правозастосовної практики.

Практичне значення й впровадження одержаних результатів полягає в тому, що викладені в дисертації положення, пропозиції та висновки можуть бути використані і вже використовуються: *у науково-дослідній роботі* – для подальших загальнотеоретичних і галузевих досліджень питань правового регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності як спеціального податкового режиму; *у законопроєктній та правотворчій діяльності* – під час розробки нових та внесення змін та доповнень до вже діючих нормативно-правових актів щодо врегулювання відносин у зазначеній сфері, зокрема при підготовці змін та доповнень до Податкового кодексу України у частині правового механізму єдиного податку, визначення ставок для різних груп платників єдиного податку, підстав анулювання реєстрації платників єдиного податку тощо; *в освітньому процесі* – під час підготовки навчально-методичних матеріалів, посібників і підручників з фінансового та податкового права, а також викладання дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», «Податкове право ЄС», «Адміністративне право», «Правові засади реформування фінансової системи України», вибіркових освітніх компонентів, сертифікованих освітніх програм тощо; *у правозастосовчій діяльності* – для оптимізації діяльності контролюючих органів та суб'єктів господарювання у всьому розмаїтті їх проявів задля попередження, припинення відповідних протиправних діянь, у практиці судового розгляду адміністративних справ, пов'язаних з оподаткуванням.

Дискусійні положення та зауваження щодо змісту.

Водночас у дисертаційному дослідженні Ігнатенка Сергія Сергійовича наявні й дискусійні положення, на які слід звернути увагу і які потребують додаткових пояснень під час публічного захисту дисертації.

1. У підрозділі 2.1 дисертації автор формулює тезу про наявність обґрунтованих сумнівів щодо коректності віднесення законодавцем єдиного податку до переліку місцевих податків, посилаючись, зокрема, на те, що частина

сплачених платниками коштів підлягає зарахуванню до доходів загального фонду Державного бюджету України, а порядок встановлення основних елементів та механізм адміністрування визначаються на загальнодержавному рівні. Цю позицію, яка в цілому заслуговує на підтримку у теоретичному плані, доцільно було б посилити розгорнутою аргументацією у площині бюджетного законодавства та класичної теорії податкового права. Зокрема, поза увагою автора залишається та обставина, що бюджетний розподіл надходжень не є визначальним критерієм розмежування загальнодержавних і місцевих податків у Податковому кодексі України, де відповідна класифікація традиційно базується на нормах статей 9-10 ПК України та на порядку встановлення відповідних елементів податку. Окрім того, дисертанту варто було б чіткіше сформулювати власну нормативну пропозицію *de lege ferenda* – чи пропонує він перевести єдиний податок до категорії загальнодержавних, чи переглянути самі критерії розмежування податків, чи розширити компетенцію органів місцевого самоврядування щодо адміністрування єдиного податку для третьої та четвертої груп платників. Без такої конкретизації теоретично обґрунтовані сумніви автора залишаються незавершеними на рівні пропозицій щодо вдосконалення законодавства.

2. У підрозділі 3.3 дисертації автор пропонує скасувати законодавчо встановлені для платників єдиного податку обмеження щодо кількості найманих осіб, залучення яких допускається під час застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, мотивуючи це ризиком приховування фактичних трудових відносин, недоотриманням бюджетами і цільовими фондами податкових надходжень та стримуванням розвитку господарської діяльності таких платників податків. Наведені аргументи, хоча й є слушними, не виглядають достатніми з огляду на інший аспект проблеми – саме призначення ССО як спеціального податкового режиму, встановленого для суб’єктів малого підприємництва. Повне скасування кількісних обмежень щодо чисельності найманих працівників може спричинити масштабне використання ССО суб’єктами господарювання, які за іншими економічними показниками (обсяг доходу, розмір основних засобів, чисельність персоналу, рівень управлінської структури)

виходять за межі поняття малого бізнесу, що нівелюватиме цільове призначення цього податкового режиму. Доцільно було б супроводити відповідну пропозицію компенсаторним механізмом – наприклад, прогресивною шкалою ставок єдиного податку залежно від чисельності найманих працівників, або поєднанням скасування кількісних обмежень зі збереженням обмежень за обсягом річного доходу на рівні, який відповідає критеріям «мікропідприємств» та «малих підприємств» у розумінні Рекомендації Європейської Комісії 96/280/ЄС від 3 квітня 1996 року щодо визначення мікро-, малих та середніх підприємств.

3. У підрозділі 3.2 дисертації автор звертається до зарубіжного досвіду застосування спеціальних податкових режимів, згадуючи, зокрема, досвід Республіки Польща, Угорщини, Французької Республіки («Micro-entreprise»), Федеративної Республіки Німеччина, Чеської Республіки та окремих інших держав. Однак порівняльно-правовий аналіз у цій частині дисертації має переважно описовий характер та подекуди становить фрагментарне звернення до окремих елементів правових режимів оподаткування малого бізнесу в іноземних державах, без здійснення послідовної типологізації існуючих моделей спеціальних податкових режимів (наприклад, патентні системи, режими фіксованого доходу, режими для самозайнятих осіб, схеми на основі валового доходу) та без чіткого виокремлення критеріїв, за якими певні елементи зарубіжного досвіду можуть (або не можуть) бути імплементовані у національне законодавство України з урахуванням її економічної, бюджетної та адміністративно-правової специфіки. Поглиблення цієї частини дослідження, із систематизацією зарубіжних моделей та формулюванням чітких критеріїв адаптації окремих із них, посилило б пропозицій, що сформульовані у підрозділі 3.3, в аспекті імплементації європейських правових стандартів оподаткування малого підприємництва у вітчизняне податкове законодавство.

Висловлені зауваження та пропозиції мають дискусійний характер, не впливають на загальну позитивну оцінку дисертації та можуть бути враховані дисертантом у подальшій науковій діяльності.

Загальний висновок. Дисертація Ігнатенка Сергія Сергійовича на тему «Правове регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні» є самостійною, кваліфікованою науковою працею, яка за змістовним наповненням, рівнем теоретичного опрацювання та науковою новизною відповідає вимогам, що ставляться до дисертаційних досліджень відповідно до «Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 року № 44 (зі змінами та доповненнями), а Ігнатенко Сергій Сергійович заслуговує на присудження йому наукового ступеня доктора філософії у галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

Рецензент:
професор кафедри адміністративного, фінансового
та інформаційного права ДВНЗ «Ужгородський
національний університет»,
к.ю.н., проф. **Олександр БІЛАШ**