

До разової спеціалізованої вченої ради
ДФ 2024-OS
Національного юридичного
університету імені Ярослава Мудрого
(61024, м. Харків, вул. Григорія Сковороди 77)

ВІДГУК

Офіційного опонента-доктора юридичних наук, професора
Лютікова Павла Сергійовича на дисертацію Савінової Альбіни
Володимирівни на тему «Правове регулювання податкових пільг»,
подану на здобуття освітньо-наукового ступеня доктора філософії за
спеціальністю 081 «Право» галузі знань 08 «Право»

Актуальність обраної теми. Дослідження пільгового податково-правового регулювання станом на сьогодні є вкрай актуальним, що обумовлено поточним етапом функціонування держави й перспективами її подальшого розвитку. Із самої словосполуки «податкові пільги» вбачається, що вказаний податковий феномен спрямований на закріплення на нормативному рівні можливості для платника виконувати свій податковий обов'язок у так званому покращеному режимі, який полягає у звільненні останнього від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору або ж у сплаті ним податку та збору в меншому розмірі. Встановити пільгу та її застосувати можливо виключно за наявності передбачених законодавством підстав. Водночас, як доводить аналіз податкового законодавства, не завжди податкове регулювання є системним і виваженим, про що свідчить надмірна кількість податкових пільг, що призводить до значного заниження коштів, акумульованих у межах бюджетів, з податкових надходжень. Непоодинокими є й випадки хаотичного внесення змін до податкових нормативно-правових актів, які призводять до порушення правового становища платника, який, здійснюючи планування власної діяльності,

зокрема, з апелюванням до застосування пільги, може в певний момент зіштовхнутись із оновленням законодавчого підходу до, наприклад, строку дії пільги, внаслідок чого посеред податкового періоду такий суб'єкт змушений раптово переглядати свої можливості в оподаткуванні. Наведене свідчить про те, що вивчення проблематики, пов'язаної з податковими пільгами, має важливе і наукове, і прикладне значення, як з публічної (інтереси держави і територіальних громад), так і з приватної (інтереси платника) точок зору. Як відмічає Савінова А. Вростанні події, серед яких стрімке поширення у всьому світі гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, окупація з 2014 року частини території України, повномасштабне вторгнення росії в нашу державу, кардинально змінили підходи до впорядкування різноманітних сфер життя й мали вплив у тому числі на пільгове податково-правове регулювання. Тому здійснене автором комплексне дослідження впорядкування податкових пільг є своєчасним й актуальним.

Обґрунтованість і достовірність наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Аналіз положень дисертаційної роботи дає підстави ствердити, що її зміст відповідає проблематиці дослідження, яка була заявлена. Для забезпечення досягнення обраної мети у роботі вдало та поступово були вирішені поставлені завдання.

Теоретико-практична достовірність висновків, сформульованих у роботі Савінової А. В., обґрунтовується застосуванням широкого кола наукової літератури, здійсненням аналізу праць фахівців теорії й філософії права, фінансового та податкового права, вивченням судової практики з вирішення податкових спорів. Структура й кількість опрацьованої джерельної бази свідчить про глибину проведеного дослідження.

Методологічну основу роботи складає сукупність філософських, загальнонаукових і спеціально-наукових методів пізнання. Так, за допомогою діалектичного методу вивчено поточний стан й тенденції розвитку податкового законодавства в аспекті введення, зміни, скасування податкових

пільг, у тому числі й через обставини суспільного життя, детально охарактеризовано принципи встановлення податкових пільг, у межах чого виявлено підходи до механізму їх дії, запропоновані судовою практикою, й прослідковано взаємозв'язок між дійсними подіями з суспільного життя і реалізацією протягом них принципів, що підлягали розгляду. Герменевтичний метод використано з ціллю тлумачення й визначення змісту податково-правових явищ. Аксиологічний метод віддзеркалено на означенні мети передбачення правових пільг загалом і податкових пільг зокрема, у межах чого акцентовано на необхідності дотримання принципу соціальної справедливості, який вимагає врахування спроможності платників сплачувати податки і збори, що обумовлює у певних випадках установа нових пільг, зміну або скасування існуючих. Ці та низка інших методів, застосованих у роботі, у своїй єдності надали автору можливість сформулювати всебічне, логічно сконструйоване і повне дослідження.

Очевидною перевагою кваліфікаційної наукової праці Савінової А. В. є виокремлення поряд із нормативними і правозастосовними проблемами чітких пропозицій для оновлення податкового законодавства. Так, у світлі сучасних подій слід особливо детально зупинитись на розгляді питання про внесення змін до пункту 25 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України, який передбачає податкові пільги з податку на доходи фізичних осіб та єдиного податку для тих самозайнятих осіб, що були призвані на військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період, про що зазначає здобувачка у межах окреслення свого бачення відносно принципів установа податкових пільг.

Структурна побудова дисертації є вдалою, відображає мету і завдання, поставлені автором. Будучи розподіленою на два розділи, кожен із яких складається з трьох підрозділів, роботу варто назвати системною та змістовно завершеною. У розділі 1 «Загальні положення про податкові пільги» формується і розкривається загальне уявлення про податкові пільги, принципи встановлення останніх, наводиться їх видове різноманіття. Розділ 2

«Процедури встановлення і використання податкових пільг» предметно присвячений безпосередньому порядку унормування пільгових режимів і деталізації прав і обов'язків платників при використанні тих чи інших пільг.

Видається послідовною позиція, згідно з якою, заявляючи назву підрозділу 1.1 розділу 1 як «Правова природа податкових пільг», починати дослідження з визначення того, що, на думку дослідниці, слід розуміти під первинним терміном «правова природа». Такий підхід виражає чіткість використуваних формулювань, дозволяє досягнути рамки поняття, яке є доволі широким за змістом і принциповим в аспекті порушеної проблематики.

Коректною є згадка у висновках до розділу 1 дисертації (с. 155-156) про те, що виокремлена автором особливість податкових пільг - їх неперсоніфікованість і застосування за наявності передбачених законодавством підстав, містить поодинокі виключення. Видається правильним здійснювати всебічний аналіз податкового законодавства і, називаючи ознаку явища, пояснювати її практичне втілення різнобічно.

Цінністю цієї роботи є також проведене співвідношення між податковою пільгою й подібними категоріями - державною підтримкою, державною допомогою, податковим стимулом, податковою преференцією. Часто у наукових працях проглядається ситуація, коли вказані терміни використовуються як взаємозамінні, проте, заглиблюючись у суть кожного з цих явищ, що й зроблено автором, можна зрозуміти його значення.

Не можна оминати й досягнення цієї роботи, яке полягає у формуванні системи принципів установаження податкових пільг, до якої віднесено: законність, юридичну визначеність (її змістовний і процедурний аспекти), розумність, пропорційність, фіскальну достатність, рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, соціальну справедливість, економічність оподаткування, нейтральність оподаткування, стабільність (як процедурний аспект вияву принципу юридичної визначеності). Важливо, що принципи не є поверхнево

перерахованими, а кожен із них недвозначно пояснений.

Убачається доцільним розподіл процедур установалення податкових пільг на два рівні: загальнодержавний і місцевий. Детальне наукове вивчення відповідних процедур на обох рівнях надало можливість сформулювати загальне уявлення про механізм уведення й скасування так званих податкових послаблень, що перебувають під науковим поглядом автора.

Слід відмітити підхід до класифікації ставок податку і збору, що відображено у підрозділі 2.3 розділу 3 дисертації, з точки зору формування розуміння про природу знижених ставок податку саме як податкових пільг. Так, дослідницею запропоновано за формою нормативного передбачення ставки податку та збору в Податковому кодексі України, яка дає підстави ствердити, що податок або збір містить такий обов'язковий елемент як ставка, виділяти ставки: базову (основну) і граничну. Крім цього, удосконалено підхід щодо класифікації ставок податку та збору за критерієм рівня податкового тиску на платника податків, у межах якого виділено ставки: а) базову (основну), б) знижену, в) підвищену. Як відмічає автор, саме ці три види ставок віддзеркалюють податковий тиск на платника, який може бути: загальним, послабленим, посиленним. Навіть якщо Податковий кодекс України щодо конкретного податку закріплює лише граничну ставку, тобто не визначає його базової (основної), зниженої або підвищеної ставки, безпосереднє визначення останніх відбувається у межах іншого нормативно-правового акта, яким є рішення відповідної сільської, селищної, міської ради про встановлення на території певної адміністративно-територіальної одиниці податку чи збору. Отже, за справедливим висновком здобувачки, у такому випадку питання про окреслення податкового тиску на платника вирішується не законодавцем, а делегується останнім згаданим вище органам місцевого самоврядування.

Наукова новизна результатів дисертації полягає у тому, що дисертація є одним із перших комплексних наукових досліджень проблематики, що стосується правового регулювання податкових пільг, у

межах чого вперше згадано про необхідність побудови системи засад, які впливають на нормотворення й правозастосування, зокрема під час дії особливих обставин, що зумовлюють кардинальні зміни у сфері оподаткування. Найбільш значущими положеннями дисертації є:

- виокремлення особливостей податкових пільг, до яких віднесено: 1) їх встановлення в межах конкретної системи законодавства; 2) їх передбачення на рівні податкового законодавства України; 3) проявляються у виконанні платником свого податкового обов'язку з урахуванням особливостей, зумовлених застосуванням пільг; 4) механізм їх дії полягає у звільненні платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку чи збору, або в установленні правообов'язку платника сплачувати податок чи збір у меншому розмірі; 5) надаються у формах, визначених законодавством; 6) є неперсоніфікованими й застосовуються за наявності передбачених законодавством підстав; 7) можуть установлюватися як по податкам, так і по зборам; 8) можуть передбачатись на постійній або на тимчасовій основі; 9) є факультативним елементом правового механізму податку;

- формування визначення поняття «принципи встановлення податкових пільг», якими є змістовні й процедурні вимоги установчого характеру, спрямовані на впорядкування діяльності суб'єктів, уповноважених зазначені податкові преференції вводити, змінювати або ж скасовувати, систему яких складають відповідні загальні принципи права, що розкриваються через їх галузево орієнтований контекст, а також окремі принципи податкового права;

- формування й дослідження системи принципів встановлення податкових пільг, яку складають такі принципи: законність, юридична визначеність (її змістовний і процедурний аспекти), розумність, пропорційність, фіскальна достатність, рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, соціальна справедливість, економічність оподаткування, нейтральність

оподаткування, стабільність (як процедурний аспект вияву принципу юридичної визначеності);

-висування пропозиції змін до пп. 4.1.7 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, яка полягає у доповненні змісту принципу економічності оподаткування, що обґрунтовується необхідністю формування комплексного механізму перевірки ефективності податкових пільг, для чого обов'язково слід здійснювати як попереднє оцінювання ефективності податкових пільг (у процесі нормотворення), так і подальше (у процесі застосування встановлених пільг);

- обґрунтування підходу щодо не віднесення конструкції «не є об'єктом оподаткування», якою оперує податкове законодавство, до категорії податкова пільга, оскільки остання застосовується як звільнення від обов'язку щодо нарахування та сплати саме податку (що містить усі обов'язкові елементи) або як його сплата в меншому розмірі, а неналежність тих чи інших операцій, майна, доходу тощо до об'єкта оподаткування означає, що в конкретному правовому випадку за конкретним податком або збором відсутній обов'язковий елемент податку - об'єкт;

-висування пропозиції змін до ст. 12 Податкового кодексу України, відповідно до чого забезпечуватиметься визначеність відносно незастосування спеціальної процедури прийняття нормативно-правових актів, передбаченої в Законі України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності», протягом провадження процедури з установами податкових пільг сільськими, селищними, міськими радами;

- обґрунтування позиції, відповідно до якої ставки податку в контексті правового механізму податку поділяються на: а) базові та граничні, що є обов'язковим елементом правового механізму податку; б) знижені, що є податковими пільгами, тобто факультативним елементом правового механізму податку.

Наукове та практичне значення представленої дисертації полягає у

тому, що вона становить науково-теоретичний, а також практичний інтерес, і може бути використана в:

- нормотворенні - при оновленні податкового законодавства в частині правового регулювання податкових пільг;

- правозастосуванні - в адміністративній та судовій практиці для вирішення питань, пов'язаних із оподаткуванням, зокрема, щодо встановлення й застосування податкових пільг;

- науково-дослідній сфері - для подальшого вивчення й удосконалення пільгового податкового впорядкування, яке має безпосередній вплив і на платників податків, і на суб'єктів, на користь яких стягуються податки та збори;

- освітньому процесі - з метою розробки навчально-методичних матеріалів, проведення лекційних і практичних занять, підвищення навчального інтересу здобувачів певного рівня освіти щодо податково-правової проблематики.

Повнота викладення положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, у роботах, опублікованих автором. Основні положення та результати дисертації викладено у 8 наукових працях, до яких зокрема відносяться три наукові статті, опубліковані у наукових фахових виданнях України, одна наукова стаття, опублікована в іноземному виданні, тези чотирьох доповідей, що були опубліковані за результатами проведення відповідних круглих столів та міжнародних науково-практичних конференцій.

Дисертація оформлена відповідно до вимог, які висуваються до такого роду робіт. Усі пункти наукової новизни достатньо відображені в опублікованих наукових працях, що відповідає встановленим вимогам.

Положення, висновки і рекомендації, наведені в роботі, є обґрунтованими та достовірними, що досягається як вдало обраною методологією дослідження, так і всебічним і повним використанням наукових джерел. Поставлена автором мета дисертаційного дослідження

досягнута, а завдання виконані. Висновки і пропозиції є новими.

Дискусійні положення та зауваження до дисертації.

Відзначаючи теоретичну і практичну цінність дослідження Савінової А. В. на тему «Правове регулювання податкових пільг», позитивно оцінюючи його, водночас відзначаємо, що окремі положення роботи мають дискусійний характер, потребують більш глибокого обґрунтування.

1. На с. 75 дисертації здобувачка здійснює посилання на роботи фахівців у сфері податкового права, зазначаючи, що принцип рівності платників розглядається наукою податкового права як регулятивний, що спрямований на визначення базисних правил правозастосування. Водночас автор принцип рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації відносить до принципів установлення податкових пільг, які є установчими. Таким чином, проглядається відсутність чіткого пояснення, чому названий принцип є важливим як і з регулятивної, так і з установчої точок зору.

2. На с. 150 дисертаційного дослідження Савінова А. В. зазначає, що за колом платників, які мають право на застосування пільги, останні поділяються на ті, що надаються: 1) фізичним або юридичним особам у цілому; 2) конкретно визначеним фізичним або юридичним особам, об'єднаним у групу платників податків за деякою характеристикою. Підкреслимо, що згідно з п. 30.2 ст. 30 Податкового кодексу України підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат. Про ці підстави здобувачка неодноразово зазначає на сторінках своєї роботи. Поряд із цим постає дискусійне питання: якщо підставою для надання податкових пільг є певна особливість, то за якою особливістю вирізняється така група платників як «фізичні або юридичні особи у цілому»? Якщо загалом усі платники певного податку наділяються правом пільгу застосувати, то яка ж

детермінанта покладається в основу введення подібної пільги? Було б добре почути позицію здобувачки з цього приводу.

3. На с. 169 кваліфікаційної наукової праці автор зазначає, що процедура встановлення податкових пільг на загальнодержавному рівні не виражає винятково податкову природу, оскільки у порядку законотворчості відбувається творення норм не тільки у сфері оподаткування. Згадуючи про вказану характеристику процедури, було б доцільно вичерпно пояснити, чому, не будучи винятково податковою, вона заслуговує на окреме вивчення у межах дисертаційного дослідження. Так як принципи встановлення податкових пільг, виокремлені автором у систему, розкриті детально в підрозділі 1.2 розділу 1 аналізованої роботи, мають саме установчий характер, тобто проявляюся протягом нормотворчої діяльності, видається логічним здійснення їх аналізу поряд із процедурним регулюванням.

4. На с. 204-205 дисертаційної роботи здобувачка, здійснюючи аналіз проявів диспозитивності податково-правового регулювання, виділяє декілька стадій існування податкових відносин, серед яких і *«безпосередня дія податкових відносин»*. Виникає питання: яким чином правові відносини загалом і податкові відносини зокрема, будучи зв'язками між суб'єктами, які викликають настання юридичних наслідків для їх учасників, можуть діяти? Діють учасники цих відносин, якщо завдяки своїй активній поведінці бажають досягти юридично значимого результату. Своєю чергою, відносини можуть саме існувати між учасниками, аби останні в їх межах діяли. Тож, на наше переконання, застосоване автором слово «дія» у контексті податкових відносин не є коректним. Наукове дослідження податкового спрямування має бути побудоване з обов'язковою відповідністю загальному розумінню про конструкції, які використовуються в роботі.

Водночас, зазначені зауваження суттєво не знижують загальну позитивну оцінку дисертаційної роботи, виконаної Савіною Альбіною Володимирівною. З огляду на це можна зробити висновок, що дисертація Савіної Альбіни Володимирівни на тему «Правове регулювання

податкових пільг», подана на здобуття наукового ступеня доктора філософії, відповідає вимогам 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 р. № 44, а її автор заслуговує на присудження їй наукового ступеня доктора філософії у галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

Офіційний опонент:

Доктор юридичних наук, професор,

професор кафедри публічного

та приватного права

Університету митної справи та фінансів



П.С. Лютіков