ВІДГУК

офіційного опонента, доктора економічних наук, професора,

завідувача кафедри аудиту та економічного аналізу

Національного університету державної податкової служби

Лісового Андрія Васильовича

на дисертаційну роботу *Дубинецької Павлини Петрівни*

«Податкове регулювання в системі управління національним господарством»,

представлену до захисту на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук

за спеціальністю 08.00.03 – економіка та управління національним господарством

Актуальність теми дисертації. Податки та реалізація на практиці ефективної податкової політики займають досить важливе місце у процесі регулювання соціально-економічного розвитку національного господарства. Податкове регулювання, будучи важливим фінансовим інструментом забезпечення й підтримки фінансового добробуту в країні, маючи значний регулюючий потенціал, не може бути осторонь соціально-економічного управління суспільним розвитком.

Саме тому необхідно виявити закономірності та розробити науково обґрунтовані рекомендації щодо використання регулюючого потенціалу окремих податків регулювання в системі управління національним господарством. Сьогодні ми є свідками періоду оподаткування постіндустріального суспільства, для якого характерне активне переміщення об□єктів оподаткування зі сфери виробництва до сфери послуг та інформації, посилення соціалізації оподаткування, відродження з новою силою регулюючого потенціалу податкових систем у багатьох країнах світу. Відтак, актуальним є дослідження сучасної сутності та побудови податкового регулювання, визначення головних його цілей в контексті соціально-економічного розвитку та з метою якнайкращої відповідності суспільним інтересам.

Проведений автором аналіз наукових літературних джерел свідчить про те, що на сучасному етапі розвитку теорії і практики управління національним господарством проблематика податкового регулювання досліджена ще недостатньо,

Загальна канцелярія
ЛНУ імені Івана Франка
Вхідний № 357
«10» 04 2015 р.

зокрема, не обґрунтовано науково-методичних засад його впливу на макроекономічну динаміку. Тому, з'ясування складної економіко-правової природи податкового регулювання, визначення його організаційно-економічного механізму вимагає комплексного вирішення зазначених проблем у нерозривній єдності з аналізом макроекономічних процесів споживання, економічного зростання, тінізації, інвестування, які дозволяють побудувати ефективну систему управління процесами податкового регулювання.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій. Дисертаційна робота є частиною науково-дослідної теми економічного факультету Львівського національного університету імені Івана Франка «Управління структурно-інноваційними процесами в регіоні», номер державної реєстрації 0112U005141.

Дисертація Дубинецької П.П. привертає увагу, насамперед, глибиною розробки проблеми. Метою роботи є дослідження теоретико-методологічних та науково-методичних засад податкового регулювання в системі управління національним господарством та обґрунтування рекомендацій щодо удосконалення його механізму для забезпечення балансу економічної ефективності та соціальної справедливості в економіці країни. Також, слід відзначити, що мета реалізована досить вдало.

Основні положення дисертації, які містять наукову новизну, базуються на вивченні та застосуванні автором сучасних фундаментальних та прикладних досліджень вітчизняних та зарубіжних вчених, кодексів і законів України, підзаконних нормативних актів Кабінету Міністрів України, галузевих міністерств, Міністерства доходів і зборів України, Державної фіскальної служби, стандартів, методичних та інструктивних матеріалів міжнародних організацій, даних Державної служби статистики України, Національного банку України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби, Пенсійного фонду України, досліджень та статистичних даних Світового банку, Європейської бізнес-асоціації, Асоціації платників податків Львівщини тощо.

Дисертація складається із вступу, трьох розділів основної частини, висновків, додатків та списку використаних джерел. Основний зміст роботи викладено на 184 сторінках комп'ютерного набору. Дисертація містить 28 таблиць, 23 рисунки та 12 додатків. Список використаних джерел налічує 370 позицій.

Структура роботи відзначається логічністю побудови та послідовністю викладення матеріалу. Наукове дослідження містить чіткі, обґрунтовані визначення понять із досліджуваної тематики, які є взаємоузгодженими й логічно пов'язаними між собою. Зміст дисертаційної роботи, який відповідає назві теми, засвідчує завершеність дослідження.

У першому розділі ***«Теоретико-методологічні засади податкового регулювання в системі управління національним господарством»*** дисертанткою, на основі літературних джерел, проаналізовано основні дефініції понять «державне управління економікою», «механізм державного управління», «національна економіка (господарство)», «державне регулювання економіки», що дало можливість запропонувати в широкому аспекті такі визначення, як «управління національним господарством» та «податкове регулювання» (п. 1.1, с. 11-29).

Автором досліджено внутрішню структуру категорії «податкове регулювання» у системі взаємозв'язків з іншими економічними категоріями, завдяки чому вдосконалено концептуальну схему механізму податкового регулювання в системі управління національним господарством та наповнено змістом кожен її елемент. Це в подальшому, дало можливість здійснити об□єктивний аналіз рівня розвитку країни через призму податкового регулювання (п. 1.2, с. 30-51).

Щоб з'ясувати, яким чином досягати поставлених цілей за допомогою елементів податкового регулювання та яка саме архітектура податкової системи є оптимальною, дисертанткою здійснено ретроспективний огляд економічних теорій та критично проаналізовано сучасні дослідження щодо «ефективного» оподаткування. В результаті аналізу, автором зроблено висновок, що одна й та ж податкова система і однакові реформи в країнах з розвиненою ринковою економікою і країнах, що розвиваються, можуть мати різний вплив на економічну динаміку. Це пов'язано передусім з тим, що в країнах, що розвиваються, має місце

нестабільність і постійні зміни в різних сферах і характер розподілу ресурсів може змінюватися в силу інших факторів, таких як неефективна інфраструктура, політична нестабільність, нерівність в доходах, значний рівень корупції та тінізації економіки і т.ін. (п. 1.3, с. 52-69).

У другому розділі «Дослідження ефективності податкового регулювання національного господарства України» автором досліджено особливості комплексного підходу до аналізу стану та розвитку податкового регулювання в національному господарстві.

Застосування історичного методу дало змогу автору виокремити в хронології становлення податкової системи України чотири етапи. Перший етап «формотворчий», другому етапу, автором присвоєно назву «карно-експериментальний» у зв'язку з тим, що в цей період приймалися часті необґрунтовані та непродумані зміни до законодавства щодо ставок та методів справляння податків, які були спричинені зростанням фіскального тиску, посиленням контролю та відповідальності за ухиляння від сплати податків. Третій «ліберально-реформістський» етап розвитку податкової системи України (2001-2010 рр.) характеризувався прийняттям суперечливих рішень шляхом політичного компромісу. Основними досягненнями четвертого «системно-концептуального» етапу (2011 р. – дотепер), пов'язаного із прийняттям Податкового кодексу України вважається поступове зближення податкової системи України з податковими системами європейських країн, модернізація податкової служби на основі моделі сервісної служби із наданням адміністративних послуг, спрощення системи адміністрування податків, зближення податкового і бухгалтерського обліків (п. 2.1, с. 72-86).

Автором обґрунтовано, що головним швидким результатом податкової реформи було значне зростання надходжень до бюджету у перший рік після впровадження Податкового кодексу. Крім того, зазначено, що така економічна тенденція до зростання надходжень, була спричинена і загальним економічним пожвавленням, що спостерігалося з початку року. Про це свідчать статистичні дані щодо зростання ВВП, показників експорту та імпорту, підвищення середньої

заробітної плати. Загалом, дисертанткою трактовано, що виконання бюджету у 2011 році характеризувалося стабілізацією надходжень і забезпеченням стійкого зростання основних податків: податку на прибуток підприємств і ПДВ. (п. 2.1, с. 89-93).

Автором проаналізовано кількісні параметри (загальний рівень податкового навантаження на економіку та структуру податкових надходжень) податкового регулювання в Україні з орієнтацією на різні методи дослідження та на міжнародний досвід, що сприяло в подальшому у підготовці обґрунтованих пропозицій щодо концептуальних засад реформування податкової системи України (п. 2.2).

Використавши статистичні дані Держстату, Мінфіну, ПФУ, фонду соціального страхування, а також дані ОЕСР, автором представлено динаміку податкового навантаження на економіку в Україні протягом 2007-2013 рр. і зазначено, що середній рівень податкового навантаження в цей період становив 35,2%, що відповідає загальним економічним тенденціям та середньому рівні в країнах ЄС (38,8%). Дисертанткою проведено аналіз в розрізі окремих європейський країн і констатовано, що значно вищий рівень демонструють скандинавські країни – Данія (48,0%) та Швеція (44,0%), західноєвропейські – Італія (44,4%) та Франція (45,3%). В результаті зроблено висновок, що в цілому структура податкових надходжень України має ознаки європейської (с. 94-96). Автором здійснено порівняння між структурою податкових надходжень України та структурою податкових надходжень у країнах ЄС. За допомогою статистичних даних автором здійснено цей аналіз за шістьма джерелами податкових надходжень, такими як: ПДФО, ПДВ, податок на доходи корпорацій, відрахування в соціальні фонди та інші податки (включаючи мито, місцеві податки і прирівняні до податків збори), в результаті чого зроблено висновок, що у ЄС від ПДФО надходить майже чверть платежів, що на 10 відсоткових пунктів більше, ніж в Україні. І, навпаки, частка соціальних відрахувань і ПДВ в Україні є вищою (на 5 і 4 відсоткових пункти). Зазначено, що відмінності в структурі податків в основному пов'язані із перехідним характером системи оподаткування в Україні. Велика частка ЄСВ пов'язана із інертністю реформування систем соціального забезпечення. Вищу частку ПДВ у загальних податкових

надходженнях пояснено тим фактом, що введення ПДВ було одним із перших кроків в реформах оподаткування, який дозволив швидко і суттєво наповнити надходженнями державний бюджет, тому цей податок залишався надійним джерелом прибутків. Висока середня частка ПДФО у податкових надходженнях країн-членів ЄС відображає більш широку базу оподаткування цим податком. Зважаючи на це, автором зроблено висновок, що в цілому структура податкових надходжень так як і рівень податкового навантаження в Україні має ознаки європейськості та, з іншого боку, відображає перехідний характер, пов'язаний з реформуванням соціально-економічної сфери (с. 98-101).

Крім того, варто зазначити, що дисертанткою визначено методом економічних розрахунків ефективність основних ключових бюджетоформуючих податків, зокрема такі як, ПДВ, податок на прибуток та податок з доходів фізичних осіб. Обґрунтовано, що зниження фіскальної ефективності справляння ПДВ обумовлене такими чинниками, як мінімізація сплати ПДВ, збереження широкого переліку пільг з ПДВ та не відшкодування цього податку з державного бюджету. Що стосується податку на прибуток підприємств, який пов'язаний із авансовим методом його сплати, то продуктивність податку зросла і склала майже 95%, при цьому ефективну ставку податку розраховано на рівні 19,9 % при реальній ставці оподаткування 21%. Автором розраховано, що реальна ефективна ставка ПДФО є досить низькою і коливається протягом 2010-2013 рр. в межах 7,5-7,7% при номінальному значенні не менше 15%, що свідчить про наростання соціальної нерівності серед населення (п. 2.2, с. 101-111).

Дослідження системних проблем функціонування механізму податкового регулювання в Україні базуються переважно на результатах соцопитувань, проведених як авторитетними економічними організаціями, так і автором особисто. Зазначений аналіз передусім привів до думки, що податкова політика в Україні тривалий час залишається найбільш проблемним фактором для ефективного ведення бізнесу та залучення інвестицій. Оцінювання ефективності регулятивного впливу податкової системи на соціально-економічну сферу країни здійснювалось переважно шляхом порівняльного аналізу з провідними країнами світу. Автором узагальнено

дослідження рейтингів міжнародних організацій і засвідчено те, що податкова система України є однією з найбільш складних, витратних та заплутаних в світі, що створює значні перешкоди для підприємницької діяльності, та потребує реформування (п. 2.3, с. 116-133).

У третьому розділі ***«Концептуальні засади вдосконалення механізму податкового регулювання в Україні»*** визначено напрямки вдосконалення податкового регулювання, зокрема, через встановлення взаємозалежності між об'єктивними кількісними характеристиками податкової системи та показниками, що характеризують розвиток економіки в цілому.

Використовуючи коефіцієнт кореляції рангу Спірмена, автором здійснено розрахунки взаємозалежності податкового регулювання з економічним зростанням. В результаті чого, виявлено у короткостроковій перспективі відсутність залежності ВВП від податкового регулювання, однак достатньо тісний зв'язок існує між середньозваженою ставкою оподаткування, часом на адміністрування та чистим притоком прямих іноземних інвестицій і рівнем тінізації економіки (п. 3.1, с. 136-150).

Дисертанткою узагальнено ключові негативні чинники, які визначають низькі конкурентні позиції української податкової системи, а саме це – високе податкове навантаження на бізнес та прояв податкової дискримінації; низька ефективність податкової системи та відсутність партнерських взаємовідносин між податковими органами і платниками податків; централізація фінансових ресурсів та повноважень стосовно їх розподілу. Автор вбачає, що подальше реформування податкової системи необхідно проводити вдосконалюючи законодавчу базу у сфері оподаткування, яка повинна віддзеркалювати традиції існуючої податкової системи та враховувати тенденції розвитку податкових систем розвинутих країн (п. 3.2, с. 151-162).

Важливу роль у процесі реформування податкової системи дисертантка відводить інституційному середовищу, яке теж потребує змін. Обґрунтовано необхідність опиратися на розроблений методологічний апарат управління змінами, який дасть можливість зменшити ризики, покращити якість надання

послуг та підвищити ефективність зовнішніх комунікацій, що, у свою чергу, буде сприяти підвищенню культури сплати податків (п. 3.3, с. 163-178).

Наукова новизна результатів дослідження. Серед найважливіших наукових результатів дослідження варто відзначити такі:

1. Розроблено та запропоновано алгоритм обчислення можливих взаємозалежностей між об'єктивними кількісними характеристиками податкової системи (сукупна податкова ставка (% від комерційного прибутку), кількість податкових платежів на рік та час, необхідний для нарахування і сплати податкових платежів на рік) та показниками, що характеризують динаміку економічного зростання в цілому (обсяг тіньової економіки, чистий притік інвестицій та ВВП) на основі кореляційно-регресійного аналізу для покращення інвестиційно-ділового середовища та підвищення конкурентоспроможності економіки України (с. 136-150).

2. Вдосконалено структуру механізму податкового регулювання національної економіки, який включає набір взаємопов'язаних елементів (складових): економічне, політико-правове та соціально-культурне середовище, яке визначає мету та принципи податкового регулювання; суб'єкти та об'єкти податкового регулювання; процес податкового регулювання в розрізі основних його функцій та інструментів (с. 30-51).

3. Проаналізовано ефективність регулятивного впливу податкової системи на соціально-економічну сферу країни за допомогою економічного, управлінського, соціологічного та математико-статистичного інструментарію (с. 93-115).

4. Досліджено підхід до вибору напрямів податкового реформування на основі виявлених кореляційних зв'язків між інструментами податкового регулювання та показниками, що характеризують розвиток економіки в цілому (151-164).

5. Набули подальшого розвитку теоретичні аспекти вдосконалення концепцій і теорій «ефективне оподаткування» щодо його впливу на економічну динаміку та розподіл податкового тягаря, ґрунтуючись як на ретроспективному теоретичному огляді класиків економічної теорії, так і на сучасних емпіричних дослідженнях, що слугує обґрунтуванню процес вибору тієї чи іншої податкової політики (68-69).

6. Потребує подальшого дослідження концепція «управління змінами» в процесі реформування та модернізації Державної фіскальної служби України, що

ґрунтується на результатах внутрішнього моніторингу та зарубіжному досвіді, що дозволить підвищити ефективність податкових реформ в країні (171-164).

Достовірність та повнота відображення висновків і пропозицій в опублікованих дисертантом працях. У дисертаційній роботі використано статистичні та аналітичні дані, фактичні матеріали проведених соціологічних досліджень, які в поєднанні з опрацьованими в процесі дослідження фундаментальними працями вітчизняних та зарубіжних учених, а також вмінням їх аналізувати, підтверджують достовірність та обґрунтованість сформованих наукових положень, висновків і рекомендацій.

Про результати дослідження дисертантка доповідала на наукових семінарах кафедри менеджменту Львівського національного університету імені Івана Франка, а також на 12-ти науково-практичних конференціях.

За результатами дослідження дисертантом опубліковано 21 наукову працю, з них 8 – у фахових наукових виданнях. Загальний обсяг публікацій становить 5,69 друк. арк., з них 5,15 друк. арк. належать особисто автору, з них у фахових виданнях – 2,95 друк. арк.

В опублікованих працях розкриваються основні положення дисертації. Це стосується й автореферату, в якому у повному обсязі відображено основні результати проведеного дослідження.

Практичне значення результатів дослідження. Отримані наукові результати роботи є вихідною теоретико-методологічною базою для обґрунтування концепції реформування податкової системи та окремих податкових механізмів, зокрема детінізації, зниженні фіскального тиску, перерозподілі податкового тягаря. Викладені в роботі пропозиції знайшли практичне застосування у діяльності Державної фіскальної служби України (довідка № 3142/99-99-17-04-18 від 22.04.2014 р.) та Всеукраїнської громадської організації «Асоціація платників податків України» (територіальне відділення у Львівській області) (довідка № 27 від 20.08.2014 р.).

Результати отримані в процесі дослідження використовують у навчальному процесі Львівського національного університету імені Івана Франка при викладанні

навчальних дисциплін «Державне регулювання економіки» та «Управління змінами» для студентів напряму підготовки «Менеджмент» освітньо-кваліфікаційного рівня «бакалавр» (довідка № 2924-Н від 08.07.2014 р.).

Дискусійні положення та зауваження щодо дисертації. Належно оцінюючи рівень дисертаційної роботи, її теоретичне та практичне значення, відзначимо наявність певних упущень:

1. У параграфі 1.3 (с. 52-69) автором проведено аналіз ключових теорій та концепцій «ефективного оподаткування», починаючи з античних часів і завершуючи сучасною теорією оподаткування, однак, власного бачення цієї концепції не сформульовано.

2. На стор. 92 дисертації (стор. 15 автореферату) застосовується застаріла термінологія податків: прибутковий податок, акцизний збір (очевидно мова йде про податок на доходи фізичних осіб та акцизний податок).

3. Дисертація мала б значно більшу практичну вагомість, якби автором було проаналізовано всі податкові надходження до державного бюджету, тоді як у параграфі 2.2 досліджуються лише ключові податки, такі як, ПДВ, податок на прибуток підприємств та податок з доходів фізичних осіб (с. 93-115).

4. З дисертації незрозумілими залишаються висновки автора щодо місця та ролі Державної фіскальної служби України в податковому регулюванні. Адже контроль – функція управління. Автор не приводить результатів дослідження діяльності такого важливого суб'єкту контролю. Серед запропонованих принципів податкового регулювання не виділено тих, які б стосувались податкових органів.

5. Автором не надано достатньої уваги проблемі протидії негативним проявам агресивної недобросовісної податкової конкуренції (використання офшорів, створення інших пільгових режимів, приховування окремих проявів фінансової несумлінності), а також виробленню критеріїв для її визначення та застосування методів боротьби з відповідними негативними явищами.

Проте, вказані недоліки суттєво не знижують в цілому позитивної оцінки теоретичної і практичної цінності опонованої дисертаційної роботи. Дисертантка

продемонструвала глибоке розуміння та відчуття актуальності проблеми. Дисертаційна робота є кваліфікованою науковою працею, виконаною автором особисто, характеризується єдністю і логікою викладення, містить науково-обґрунтовані теоретичні результати та методичні положення.

Відповідність роботи вимогам ДАК України. Дисертація (комп'ютерний набір) виконана українською мовою, оформлена у повній відповідності з нормами і правилами ДАК України, є завершеною науково-дослідною роботою, виконана на достатньо високому науково-теоретичному рівні.

Автореферат за структурою і технічним оформленням відповідає визначеним ДАК стандартам. Зміст автореферату відповідає змісту дисертаційної роботи.

Загальний висновок. Кандидатська дисертація Дубинецької Павлини Петрівни «Податкове регулювання в системі управління національним господарством» виконана на належному науково-теоретичному рівні, є самостійним, цілісним і завершеним науковим дослідженням. Наукові положення й висновки, викладені у роботі, є обґрунтованими та характеризуються науковою новизною. Поставлену в дисертаційній роботі мету досягнуто, завдання виконано.

Зміст, оформлення й апробація основних положень дисертації та автореферату відповідають вимогам п.п. 11, 13 і 14 «Порядку присудження наукових ступенів і присвоєння вченого звання старшого наукового співробітника», затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 24.07.2013 р. № 567.

Дубинецька Павлина Петрівна – заслуговує присудження наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.03 – економіка та управління національним господарством.

Офіційний опонент:
доктор економічних наук, професор, завідувач
кафедри аудиту та економічного аналізу
Національного університету ДПС України А. В. Лісовий