

Спеціалізованій вченій раді Д 35.051.01
Львівського національного університету
імені Івана Франка

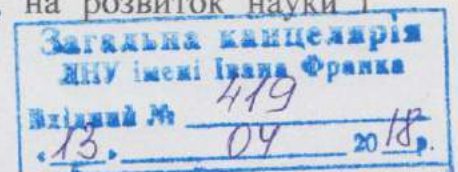
ВІДГУК
офіційного опонента
на дисертаційну роботу Замасло Ольги Теодорівни
на тему: «Податкова система України в умовах євроінтеграції»,
подану на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук
за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

Детальне ознайомлення з дисертацією, змістом автореферату та фаховими публікаціями Замасло О.Т. дає змогу сформулювати наступні висновки щодо актуальності, структури, наукової новизни, практичного значення, а також загальної оцінки дисертаційної роботи, головні результати якої подані до захисту.

Актуальність обраної теми дослідження

Проблема оподаткування в усі часи була надзвичайно актуальною, адже саме податки є тим джерелом надходження коштів до державної скарбниці, без якого неможливо уявити процвітаючу та стабільну країну. Податки є дуже складною фінансовою категорією, яка впливає на всі економічні явища та процеси. Можна без перебільшення сказати, що, з одного боку, податки – це фінансове підґрунтя існування держави, мірило її можливостей у світовому економічному просторі, зокрема щодо розвитку науки, освіти, культури, гарантування економічної безпеки, зростання суспільного добробуту народу. З іншого боку, податки – це знаряддя перерозподілу доходів юридичних і фізичних осіб у державі, а їх мобілізація й використання виражає інтереси не тільки кожного підприємця чи громадянина, а й цілих верств населення і соціальних груп.

Нині податки – це найефективніший інструмент впливу держави на суспільне виробництво, його динаміку і структуру, на розвиток науки і



техніки, інновації, масштаби соціальних гарантій населенню. Держава не може існувати лише за рахунок добровільних, благодійних надходжень. Вона повинна мати бюджет із стабільним джерелом надходжень, роль яких виконують, у першу чергу, податки.

Податкова система має відображати конкретні умови країни: рівень розвитку економіки, соціальної сфери, зовнішньої і внутрішньої політики, традицій народу, географічне положення і безліч інших чинників. У зв'язку з цим структура податкової системи, а також співвідношення окремих податків, порядок їх обчислення, форми розрахунків, організація податкової служби можуть значно відрізнятись в різних країнах.

Податкова система України почала своє становлення в 1991 р., але й до сьогодні цей процес ще не можна назвати завершеним. Постійні радикальні зміни, що відбуваються у цій сфері, хоча і направлені на її вдосконалення, насправді не можна вважати цілісними, вони часто призводять до недоодержання прогнозованих показників формування дохідної частини бюджету, сприяють ухиленню від сплати податків, плутанині у нарахуванні та складанні звітності за певними податками і зборами, ускладнюють контроль їх сплати тощо.

На сьогодні постала гостра проблема у забезпеченні стабільності податкової системи України, її відповідності встановленим конституцією принципам. Для забезпечення сталого економічного розвитку країни необхідно не лише постійно аналізувати всі зміни, що відбуваються в податковому законодавстві, оцінювати їхній вплив як на платників податку, так і на формування місцевих і державного бюджетів України, а й сформувати комплексну програму трансформації податкової системи для сприяння посиленню конкурентоспроможності вітчизняної економіки. Саме дослідженню окреслених питань і присвячена дисертація Замасло Ольги Теодорівни.

Опонована робота значною мірою заповнює певні прогалини, що утворилися в сфері осмислення процесів реформування податкової системи

України під впливом євроінтеграційних процесів та його ролі в економічному зростанні, є системним дослідженням актуального науково-прикладного завдання.

Проблемам становлення та функціонування податкової системи України та інших держав присвячено багато праць як вітчизняних, так і зарубіжних учених. Незважаючи на достатньо пильну увагу до питань розвитку оподаткування, проблема вивчена недостатньо в умовах кризової трансформації податкової системи, що зумовлює актуальність обраної автором теми дисертаційної роботи.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами

Дисертаційна робота виконувалася у межах науково-дослідної роботи кафедри фінансів, грошового обігу і кредиту економічного факультету Львівського національного університету імені Івана Франка «Фінансові стратегії розвитку економіки України» (державний реєстраційний номер 0112U004029), у межах якої автором проаналізовано економіко-інституційне середовище функціонування податкової системи держави в контексті євроінтеграційних зв'язків, когерентність податкової системи і тіньової економіки в Україні та запропоновано рекомендації щодо покращення якості інституційного середовища, зменшення рівня корупції, прозорості надання адміністративних податкових послуг в державі; а також «Формування фінансового потенціалу національної економіки» (державний реєстраційний номер 0116U001677), у межах якої досліджено теоретико-методологічні основи та запропоновано напрями розвитку конкурентоздатної податкової системи України в умовах відкритої економіки України.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій у дисертації

Зміст дисертації О.Т. Замасло дає підстави стверджувати про достовірність й обґрунтованість наукових положень, висновків та

рекомендацій, котрі ґрунтуються на досягненнях економічної теорії та її методології; узагальненні й глибокому системному аналізу явищ і процесів, які існують впродовж порівняно тривалого періоду часу в національній економіці та податковій системі; сучасних методах наукового пошуку та обґрунтуванні нових рішень; власних науково-аналітичних напрацюваннях з використанням значних обсягів фактичної інформації.

Варто відзначити, що автором було опрацьовано велику кількість інформаційних джерел, досліджень сучасних вітчизняних учених-економістів, зарубіжної літератури, статистичної інформації та публікацій міжнародних економічних організацій, Державної фіскальної служби України, Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Державної служби статистики України, інших центральних органів виконавчої влади, спеціальної періодичної літератури, що дозволило Ользі Теодорівні визначити дискусійні та недостатньо опрацьовані питання з обраної теми і знайти новий напрям для власного дослідження та, як наслідок, чітко сформулювати мету, завдання, предмет та об'єкт дисертації.

Напрацювання автора ґрунтуються на загальнонаукових та емпіричних методах досліджень. Отриманню наукових результатів сприяло використання історичного і діалектичного методів (дослідження еволюції дефініцій податок, податкова система, податкова політика, податкове регулювання, глобалізація, євроінтеграція); методів індукції та дедукції, класифікації, теоретичного узагальнення і порівняння (дослідження теоретичних аспектів організації податкової системи і розробленні методичних основ дослідження); методу наукового абстрагування (узагальнення понятійного апарату дослідження); методів аналізу і синтезу (дослідження структури податкової системи, виділенні її принципів); статистичних методів (аналіз динаміки податкових надходжень в економіці України, тенденцій змін податкового законодавства); порівняльного аналізу (оцінка ефективності функціонування структурних підрозділів ДФС України); економетричного

аналізу й економіко-математичного моделювання (визначення інституційних детермінант впливу на тінізацію національної економіки й оцінювання таких наслідків для євроінтеграційних процесів); методу порівняння (обґрунтування напрямів імплементації іноземного досвіду гармонізації податкового законодавства у вітчизняну практику).

Дисертаційна робота характеризується теоретичною та практичною цінністю, логічно побудована, розділи та параграфи є взаємопов'язаними. План дисертації складено з урахуванням необхідності висвітлення проблематики здійснення трансформації податкової системи в умовах євроінтеграції України. В цілому заявлені в плані дисертації питання розкриті достатньо повно з належним обґрунтуванням положень і пропозицій.

Наукові положення, висновки і рекомендації, запропоновані в дисертаційній роботі, мають високий ступінь наукової обґрунтованості. Дослідження складається із вступу, п'яти розділів, висновків до розділів, загальних висновків, додатків та списку використаних джерел.

Метою роботи автор визначила поглиблення теоретичних основ функціонування податкової системи України в контексті євроінтеграції та розроблення методологічних положень і практичних рекомендацій щодо підвищення її ефективності в умовах міжнародної податкової конкуренції.

Мета, об'єкт і предмет відповідають темі дисертації, поставлені дисертантом завдання реалізуються у роботі. За підсумками досліджених питань в усіх розділах дисертації наведено обґрунтовані висновки та пропозиції, які мають як теоретико-методологічне значення, так і практичне застосування у процесі розроблення та втілення стратегій здійснення реформування податкової системи України у контексті посилення її конкурентоспроможності та європейської інтеграції, що дозволяє стверджувати про завершеність дисертаційної роботи.

Вивчення автореферату дозволяє стверджувати про його відповідність основному змісту дисертації, яка виноситься на захист.

Наукове значення та новизна дисертації

У дисертаційній роботі викладено сукупність теоретико-методологічних положень, висновків і рекомендацій, які мають наукову новизну і свідчать про особистий внесок автора у розвиток теорії та практики трансформації податкової системи в умовах євроінтеграційних процесів.

З-поміж основних наукових результатів, які становлять особистий внесок дисертанта, можна виділити наступні.

Автором розроблено й обґрунтовано алгоритм оцінювання ефективності діяльності контролюючих органів на базі бенчмаркінгу та за допомогою непараметричної методології DEA проаналізовано відносну ефективність контролюючих органів з метою виявлення напрямів та резервів організаційних змін в структурі контролюючих органів, підвищення ефективності функціонування системи адміністрування податків та якості аудиту ефективності забезпечення повноти податкових надходжень до державного бюджету територіальними органами ДФС України, обґрунтування пропозицій щодо удосконалення механізму використання коштів державного бюджету, виділених на виконання повноважень ДФС України (п. 2.2, с. 185 – 187; п. 3.4, с. 299, 305).

Ольга Теодорівна у роботі запропонувала структурно-логічну схему систематизації процесів адміністрування податків в межах системи інформаційно-аналітичного забезпечення функціонування ДФС України, що дозволить виокремити і структурувати користувачів податкової інформації в процесі адміністрування податків, надання податкових консультацій (п. 3.1, с. 218 – 219).

Особливе місце у дисертації займає концепція розвитку податкової системи України в умовах глобалізації з врахуванням національних пріоритетів держави, інноваційних напрямів розвитку економіки, інституційних чинників та євроінтеграційної складової, з метою створення умов для розвитку підприємництва, зростання інвестицій, а не посилення фіскальної складової, яка у довгостроковій перспективі забезпечить

підвищення її ефективності й міжнародної конкурентоспроможності (п. 5.3, с. 415–417).

Заслуговують на увагу методичні положення щодо впливу основних інституційних факторів на рівень сплати податків в економіці, якими виявлено зменшення обсягів тіньової економіки при зростанні податкового навантаження в країнах ЄС. Це дає змогу оцінювати та прогнозувати результати від застосування інструментів податкового регулювання в країні на обсяги й динаміку масштабів тіньової економіки та вносити корективи у стратегічні напрями податкової політики відповідно до отриманих прогнозів (п.4.3, с. 352–358).

Цікавим з наукового погляду є запропонований О.Т. Замасло теоретико-методологічний підхід до дослідження рівня розвитку податкової системи, що передбачає: структурно-динамічний аналіз кількісних характеристик функціонування податкової системи (її елементів); конвергентний аналіз векторів розвитку податкових систем різних країн; оцінювання рівня зрілості податкової системи України та країн ЄС за результатами аналізу показників індексу економічної свободи, обсягів тіньової економіки; що дає змогу ідентифікувати стадію життєвого циклу податкової системи та обрати оптимальну стратегію подальшого розвитку серед сукупності стратегічних альтернатив (п. 5.3, с. 413–414).

У дисертації здобувач пропонує наукові підходи до діагностування впливу інструментів податкового регулювання на стан та динаміку податкових надходжень в адміністративно-територіальному розрізі задля підвищення їхньої конкурентоспроможності. Основною перевагою запропонованих підходів є визначення пріоритетних напрямів розвитку податкової системи з врахуванням всебічного розвитку людського потенціалу на основі стабілізації та поліпшення демографічної ситуації, досягнення продуктивної зайнятості населення, розвитку соціальної інфраструктури, розбудови та модернізації інфраструктури розвитку адміністративно-територіальних громад для підвищення інвестиційної привабливості регіонів, поліпшення умов

запровадження інноваційних технологій, вдосконалення системи охорони довкілля і використання природних ресурсів, механізмів та інструментів вироблення й реалізації на регіональному рівні екологічної політики тощо (п.3.2, с. 261–264 і п.5.3, с. 427).

Цікавими з наукової точки зору є напрацьовані автором теоретико-методологічні положення щодо формування принципів оподаткування, на основі яких доцільно формувати податкову політику України, зокрема, цільовий характер, економічна ефективність, зручність і доступність, стабільність і єдиний підхід, справедливість (інституційна конгруентність), реалізуючи які в Україні стає можливим підвищити ефективність власної податкової системи, мінімізувати соціально-економічні ризики в умовах євроінтеграції (п. 2.1, с. 135–136).

Важливими для трансформування вітчизняної податкової системи вважаємо також запропоновані здобувачем організаційно-прикладні аспекти порівняння функціонування податкової системи України та країн ЄС, що дало змогу сформулювати пропозиції щодо впровадження зарубіжного досвіду у вітчизняну практику, а саме: переорієнтації структури дохідної частини державного бюджету України в напрямі зростання частки прямих податків, підвищення ролі екологічного оподаткування, запровадження податку на розкіш, зростання ролі місцевих податків і зборів з метою підвищення рівня конкурентоспроможності вітчизняної податкової системи (п. 3.2, с. 266–267; п. 4.2, с. 341).

Не оминула увагою Ольга Теодорівна і виокремлення етапів розвитку податкової системи України в умовах соціально-економічних змін та вибору напрямку євроінтеграції, а саме: 1) зародження податкової системи в Україні за умов командно-адміністративної економіки; 2) формування податкової системи Незалежної України (1990-1996 рр.); 3) становлення податкової системи (1996-2001 рр.); 4) реформування податкової системи (2001-2010 рр.); 5) удосконалення податкової системи з врахуванням євроінтеграційних процесів в Україні (2010 р. – 2015 рр.); 6) модернізація

податкової системи у контексті процесів євроінтеграції і фіскальної децентралізації (2015 р. – до т. ч.) (п. 1.2, с. 109).

Автор удосконалила інституціональний підхід до аналізу податкової системи України в умовах євроінтеграції з метою виявлення інституційних чинників та обґрунтування напрямів їхнього впливу на реформування податкової системи України, у тому числі причин великих масштабів ухиляння від сплати податків, низького рівня податкової культури, ухвалення правових норм з питань оподаткування, що відповідають інтересам окремих олігархічних груп, а не держави, високого рівня податкового навантаження та корупції (п. 1.4, с. 118–119; п. 4.1, с. 322–323).

Здобувачем систематизовано зарубіжний досвід оцінювання ефективності діяльності податкових офісів за допомогою інструментарію непараметричних методів економіко-математичного моделювання, зокрема методу DEA, що дало змогу обґрунтувати пропозиції щодо напрямів його імплементації у вітчизняну практику (п. 2.2, с. 164–165).

У роботі Замасло О.Т. поглиблено теоретичні засади розвитку податкової системи через систематизацію підходів до визначення її сутності. Зокрема, уточнено тлумачення поняття «податкова система» як сукупність елементів з багаторівневою структурою, регламентованою нормами фінансового права, яка складається з податків та зборів, що справляють у визначеному чинним законодавством порядку, платників податків і уповноважених державних органів, які здійснюють діяльність щодо забезпечення повного та своєчасного надходження обов'язкових платежів до бюджетів різних рівнів для соціально-економічного розвитку держави (п. 1.1, с. 53). Логіка взаємозв'язку основних елементів податкової системи наведена автором в роботі на рис. 1.3. (с. 55)

Значення результатів дослідження для науки і практики

Дисертація О.Т. Замасло є самостійним завершеним науковим дослідженням, спрямованим на розвиток теоретико-методологічних засад,

методичних підходів, а також розроблення практичних рекомендацій щодо підвищення шляхів функціонування податкової системи України в умовах євроінтеграції.

Теоретичне і практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що запропоновані в роботі напрацювання і методичні рекомендації в комплексі формують підґрунтя для трансформаційних змін у податковій системі України, визначають доцільність подальшого їхнього використання в роботі Державної фіскальної служби України, інших регулюючих органів та у навчальному процесі.

Позитивним є широке використання основних положень дисертації у практичній діяльності інформаційно-довідкового департаменту ДФС України (довідка № 2-26/482 від 28.01.2016 р.), Державної служби України з питань регуляторної політики та розвитку підприємництва (довідка № 12462/0/19-15 від 26.11.2015 р.), департаменту фінансів Львівської обласної державної адміністрації (довідка № 10-16/468 від 03.04.2017 р.), Територіального управління Рахункової палати по Львівській, Волинській, Рівненській, Тернопільській, Івано-Франківській та Закарпатській областях (довідка № 22-19/168 від 23.03.2017 р.), ПрАТ “УВТК” (довідка № 4-86 від 06.10.2016 р.).

Сформульовані в роботі висновки і пропозиції використовуються в навчальному процесі економічного факультету Львівського національного університету імені Івана Франка (під час викладання дисциплін: “Податкова система”, “Адміністрування податків”, “Податковий менеджмент”, “Податкові системи зарубіжних країн”, “Міжнародне оподаткування”, довідка № 2829-Н від 15.06.2017 р.) та Інституту післядипломної освіти та доуніверситетської підготовки Львівського національного університету імені Івана Франка (у викладанні дисциплін: “Податкова система”, “Податковий менеджмент”, “Фінанси”, довідка № 205 від 08.12.2017 р.).

Основні положення та результати дисертації доповідались, обговорювались і схвалені на науково-практичних конференціях, а також достатньо повно викладені у 58 наукових працях, з них: одна одноосібна

монографія та 1 монографія у співавторстві; 1 підручник та 2 навчальні посібники у співавторстві (2 з них з грифом МОН України); 31 стаття у наукових періодичних виданнях, в тому числі: 27 – у наукових фахових виданнях України (з них 5 – у наукометричних виданнях), 1 – у зарубіжних; 3 праці – в інших наукових виданнях, 22 публікації у збірниках наукових праць і матеріалах конференцій. Загальний обсяг публікацій автора 193,07 д.а, з них 69,28 д.а. – належать особисто здобувачу. Опубліковані праці повністю розкривають зміст поданої дисертації і свідчать про самостійність одержаних результатів наукового дослідження.

Дискусійні положення та зауваження до дисертаційної роботи

У цілому позитивно оцінюючи дисертацію Замасло О.Т., необхідно відзначити дискусійний характер окремих висновків і пропозицій.

По-перше, з методологічної точки зору в дисертації при визначенні сутності податкової системи не використовується новий напрям у науці «інституціональна архітектоніка», який започаткував А.А. Гриценко та його однодумці. Згідно їх підходів інституціональна архітектоніка є структурою інститутів, яку складають правила, норми, стереотипи, традиції, установи та інші соціальні утворення в їх співвідношеннях з суттю і загальним естетичним планом побудови цілісної соціальної системи. У цьому визначенні відображені і об'єктивні, внутрішньо властиві системі відносини, і значення суб'єктів у перетворюючої діяльності, та необхідність її побудови згідно з внутрішніми закономірностям системи. У зв'язку з цим і виникає необхідність у поглибленому дослідженні проблематики інституціональної архітектоніки, яка є (повинна бути) своєрідним „каркасом” для формування (будови) податкової системи України. В широкому розумінні архітектоніка є головним принципом структурування, систематизації, взаємозв'язку та взаємообумовленості елементів цілого. Тобто, інституціональна архітектоніка – це принцип системоутворення (структурування, систематизації, взаємозв'язку та взаємообумовленості елементів системи).

По-друге, дискусійним є авторське визначення сутності поняття “податкова система” як “систему з багаторівневою структурою, яка регламентується нормами фінансового права, і складається з податків та зборів, які справляються у визначеному чинним законодавством порядку, платників податків і уповноважених державних органів, які здійснюють діяльність щодо забезпечення повного та своєчасного надходження обов’язкових платежів до бюджетів різних рівнів”, що дає можливість розглядати її як систему взаємопов’язаних структурних і функціональних елементів (с. 34). На нашу думку податкову систему як полісистемне явище необхідно розглядати на змістовному та організаційних рівнях, а інституціонально-функціональна структура податкової системи України включає в себе взаємозалежні п’ять систем (підсистем), які обумовлюють її цілісність: 1) система податкового законодавства; 2) система податків і зборів, як сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів; 3) система органів виконавчої влади, які справляють податки і збори; 4) система адміністрування податків і зборів; 5) система оподаткування.

По-третє, автор слушно виносить до елементів наукової новизни науково-методологічну аргументацію щодо визначення сутності поняття “податкова система” та розкриває взаємозв’язок елементів податкової системи через відповідний рисунок (Рис. 1.3, с. 55). Все ж, рисунок містить податковий механізм, що не розкривається у визначенні, та роль якого у функціонуванні податкової системи не зовсім зрозуміла.

По-четверте, в дисертації наголошується на необхідності «врахування національного економічного інтересу» (с.33, 116, 319, 373, 396), на «балансу державних, підприємницьких і громадянських інтересів» (с.119, 397, 407, 434), «узгодженості інтересів» (с. 122, 387, 405) тощо. Водночас в роботі не розглядаються методологічні засади аналізу фінансових інтересів, не розкривається економічна природа та сутність національних фінансових інтересів, не визначається структуроутворююча функція національного інтересу в узгодженості цілей і потреб фінансово-економічного розвитку, не

визначаються чинники балансу інтересів всіх суб'єктів, і головне – не робиться наголос на те, що саме національний фінансовий інтерес є (повинен бути) основою податкової (фіскальної) політики держави.

По-п'яте, відзначаючи високий рівень дослідження, зауважимо, що, на наш погляд, робота значно виграла б, якби в межах дослідження гармонізації податкового законодавства з Європейським союзом дисертант проаналізувала й захисні механізми іноземних держав, що використовуються ними через позиції у СОТ, офшорні механізми мінімізації податкового навантаження та проблеми подвійного оподаткування.

По-шосте, вагомим та актуальним є дослідження Ольгою Теодорівною ролі та значення податкової культури у формуванні модерної та ефективної податкової системи, однак дисертант не бере до уваги, що основним фактором її формування в Україні є прозорість витрачання бюджетних коштів та ефективність їхнього спрямування у недержавні проекти, у тому числі через механізми дотування.

По-сьоме, у третьому розділі дисертації «Оцінка ефективності функціонування податкової системи України» автором опрацьовано багато наукових матеріалів щодо податкового регулювання у податкових системах України та країн Європейського союзу, проте незрозумілими залишаються внесок та конкретні пропозиції дисертанта у реалізації цього процесу;

По-восьме, високої позитивної оцінки заслуговує запропонована дисертантом модель інформаційної взаємодії ДФС України щодо електронних інформаційних потоків, однак автору доцільно було б приділити більше уваги у питаннях міжвідомчого обміну участі банків через фінансовий моніторинг як базову ланку отримання первинних даних про здійснені операцій фізичними та юридичними особами з метою боротьби держави за прозору сплату податків.

Однак, зазначені зауваження не знижують загальної позитивної оцінки дисертаційної роботи та основних положень дисертації.

Загальний висновок.

Враховуючи актуальність проблеми та результати проведеного дослідження, вважаємо, що дисертаційна робота Замасло Ольги Теодорівни на тему: «Податкова система України в умовах євроінтеграції» є самостійною та завершеною науковою працею, в якій автор запропонував вирішення важливої науково-прикладної проблеми, а саме – розробка сучасної концепції розвитку податкової системи України та теоретико-методологічних засад і практичних рекомендацій щодо шляхів підвищення ефективності її функціонування в умовах євроінтеграції. Дисертація характеризується єдністю і логікою викладення, містить нові науково обґрунтовані теоретичні та практичні результати, що мають суттєве значення для розвитку економічної науки та практики.

За оформленням, змістом, важливістю і глибиною вирішення наукових проблем дисертаційна робота відповідає чинним вимогам, що викладені у п. 9, 10, 12, 13, 14 «Порядку присудження наукових ступенів», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 24.07.2013 №567 (зі змінами та доповненнями), що висуваються до докторської дисертації, а її автор – Замасло Ольга Теодорівна – заслуговує на присудження наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит.

Офіційний опонент:

**доктор економічних наук, професор,
заслужений діяч науки і техніки України,
професор кафедри фінансів
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка**

З.С. Варналій

