

*До спеціалізованої вченої ради Д 17.051.07 у
Запорізькому національному університеті
Міністерства освіти і науки України*

ВІДГУК
офіційного опонента
на дисертацію Ігоря Ярославовича Олендера
«Правове регулювання виконання податкового обов'язку в режимі
усунення подвійного оподаткування», поданої
на здобуття наукового ступеня доктора
юридичних наук за спеціальністю 12.00.07- адміністративне право і
процес; фінансове право; інформаційне право

Актуальність теми дисертаційної роботи. На сучасному етапі важливого значення набувають питання, пов'язані із забезпеченням належного рівня регулювання податкових відносин, недопущення надмірного навантаження на платників податків при реалізації ними свого податкового обов'язку. Це обумовлено не тільки необхідністю створення належних умов для здійснення економічної діяльності та наповнення за рахунок сплати податків дохідних частин бюджетів різних рівнів, а й об'єктивно складними й вагомими зовнішніми глобальними факторами, пов'язаними із заходами епідеміологічного характеру. Вони суттєво впливають на можливість здійснення підприємницької діяльності, що потенційно обмежує надходження від сплати податків і зборів, та обумовлюють необхідність запобігання надмірному податковому навантаженню, що часто виникає внаслідок подвійного оподаткування та ще більше ускладнює непросте завдання фінансування відповідних сфер суспільного життя. В умовах економічної кризи недопустимо ускладнювати становище платників податків за рахунок подвійного оподаткування, що свідчить про потребу у нових підходах до регулювання податкових правовідносин та в удосконаленні існуючих правових механізмів уникнення подвійному оподаткуванню або усуненню його негативних проявів. З урахуванням цього вважаємо, що тема дисертаційного дослідження І. Я. Олендера є своєчасною та актуальною.



Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків та рекомендацій, сформульованих у дисертації, їх достовірність. На підставі аналізу положень дисертаційної роботи, автореферату дисертації, зроблених висновків та пропозицій, можна констатувати їх достовірність та обґрунтованість. Достовірність висновків, зроблених у дисертації І. Я. Олендера, обумовлена прогресивним дослідженням чинного законодавства України та практики його застосування, всебічним аналізом наукової літератури, правильно обраною методологічною основою дослідження. Дисертант опрацював наукові праці українських та зарубіжних вчених, нормативно-правові акти, рішення Конституційного Суду України, Європейського суду з прав людини, Європейського суду та інших судів, звіти міжнародних організацій, а також органів державної влади, що стосуються предмета дослідження, отже джерельну базу можна вважати цілком репрезентативною.

Дана робота виділяється своєю цілісністю, логічністю стилю викладення матеріалу та смисловою завершеністю. Основні наукові положення, висновки і рекомендації, викладені у дисертації, є теоретично обґрунтованими, що забезпечується застосуванням раціональної сукупності сучасних загальнонаукових та спеціальних методів і прийомів наукового пізнання. Використання окремих методів дозволило дослідити предмет дослідження в його ретроспективі, сформулювати та поглибити понятійний апарат, що використовується в дисертації, з'ясувати систему та структуру явища, яке досліджується, встановити логічні зв'язки між елементами, сформулювати пропозиції щодо вдосконалення чинного податкового законодавства.

Наукова новизна отриманих результатів. Дисертаційна робота І. Я. Олендера характеризується достатньою кількістю наукових положень, яким раніше не приділялась увага з боку науковців. Зокрема, розроблено концепцію сприяння наповненню державного й місцевих бюджетів за рахунок створення ефективної системи заходів усунення подвійного оподаткування. Автор розмірковує стратегічно та вказує на можливість компенсації втрат від

вирахування суми податку на доходи фізичних осіб, сплаченого за кордоном, за рахунок подальшого перерозподілу отриманого доходу та мобілізації його частини до державного бюджету через механізми непрямих податків. Подібні міркування свідчать про поєднання автором при аналізі особливостей реалізації податкового обов'язку в умовах режиму усунення подвійного оподаткування правового та економічного підходів.

Аргументованим вбачається виокремлення автором низки підходів до структурування елементів податкового обов'язку: а) диференціація основних та додаткових обов'язків як структурних елементів податкового обов'язку; б) триланкова структура податкового обов'язку; в) включення до структури податкового обов'язку усіх без винятку обов'язків платника податку. В роботі структуру податкового обов'язку проаналізовано через призму динаміки його виконання. При цьому робиться наголос на рівнозначності складових елементів податкового обов'язку (обов'язків з податкового обліку, сплати податків та податкової звітності). Зазначається, що невиконання обов'язку з податкового обліку фактично унеможливорює обрахування та сплату податку. Обов'язок з податкового обліку передуює в часі обов'язку зі сплати, тому бути залежним від останнього він просто не може. Навпаки, на підставі даних обліку об'єктів оподаткування визначається податкова база, до якої в подальшому застосовується ставка податку та формується уявлення щодо грошової суми, яку платник податків має сплатити. Виходячи із цього робиться висновок, що обов'язок з податкового обліку не може мати похідний або факультативний характер.

У роботі значна увага приділена визначенню сутності обов'язку зі сплати податків і зборів. Подібний підхід є виправданим через різний підхід до закріплення такого обов'язку у країнах світу. Автором досліджено особливості закріплення обов'язку сплачувати податки у різних країнах шляхом аналізу конституційного та законодавчого рівня регулювання податкових відносин. Встановлено, що Конституції країн Східної Європи (Литви, Словачії, Словенії, Чеської Республіки, Естонії) в основному прямо не закріплюють обов'язок

сплачувати податки, як це зроблено в Конституції України. Інша ситуація спостерігається у країн Західної Європи (Австрія, Бельгія, Німеччина, Греція, Данія, Ірландія, Ісландія, Іспанія, Нідерланди, Норвегія, Португалія, Фінляндія, Франція, Швеція), конституції яких обов'язково містять посилання на необхідність встановлення податкової системи на законодавчому рівні. Виходячи з проведеного аналізу конституцій країн американського континенту, Західної Європи та частини країн Східної Європи автором зроблено висновок про відсутність прямого конституційного припису платити податки. Він зазначає, що переважно на конституційному рівні в цих країнах закріплюється обов'язок із законодавчого встановлення податкової системи і тільки конституціями Болгарії, Сербії, Македонії, Румунії, Венесуели та Гватемали частково встановлено обов'язок зі сплати податків.

Беззаперечним досягненням автора є дослідження питання щодо динаміки відносин з приводу усунення подвійного оподаткування починаючи з початку XX століття. Підкреслюється, що проблема подвійного оподаткування стає більш помітною у 1920-х роках, що обумовлено значним розвитком економічної співпраці у світі. Вказується на орієнтацію у цей період на розробці та складанні багатостороннього договору, над чин працювала Ліга Націй. Автором робиться висновок про супротив урядів такому шляху усунення подвійного оподаткування, у той час як позитивно сприймалась ідея розробки шаблонного документа – типової конвенції, яка могла бути використана як орієнтир для проведення двосторонніх переговорів із подальшим укладанням угоди про усунення подвійного оподаткування між сторонами.

Надбанням автора є виявлення конфліктних моментів, що обумовлюють складнощі у врегулюванні питань між країнами про усунення подвійного оподаткування. На його переконання найважливішим конфліктом міждержавного характеру постає проблема визначення факторів місця проживання та джерела оподаткування. Дисертант вказує на неоднаковий підхід для обрання критерію, який буде покладено в основу застосування

механізмів усунення подвійного оподаткування та зазначає, що частіше за все принцип проживання використовують для усунення подвійного оподаткування в розвинених країнах, тоді як країни, що розвиваються, віддають перевагу принципу джерела. З цього зроблено слушний висновок, що подібна ситуація обумовлена оподаткуванням більшої частки транснаціональної податкової бази при застосуванні останнього принципу.

Варто підтримати автора у визначенні місця й ролі договорів про усунення подвійного оподаткування у системі засобів усунення подвійного оподаткування. Дисертантом аргументовано розкрито їх значення, побудову, наявні моделі, особливості реалізації процедур укладення та подальшої імплементації їх норм. Крім того, заслуговує позитивної оцінки твердження щодо специфічного характеру діяльності урядів при укладанні договорів про усунення подвійного оподаткування, що обумовлено поєднанням у кінцевому підсумку виконавчої та нормотворчої функцій, адже норми цих договорів стають частиною національного законодавства.

Привертає увагу аналіз автором питання щодо впливу податкового планування на реалізацію заходів з усунення подвійного оподаткування. При цьому наводяться приклади використання норм договорів про усунення подвійного оподаткування з метою мінімізації податкового навантаження транснаціональних корпорацій. Автором вказується, що з метою зменшення рівня податкового тиску часто вдаються до реєстрації компаній або встановлення їхнього юридичного місця розташування в податкових гаванях. При цьому робиться висновок про безперспективність застосування такого шляху з метою оптимізації оподаткування у довгостроковій перспективі через те, що маневри з податковими гаванями не завжди виступають єдино можливими та необхідними для зменшення податкового навантаження. Досягнення цієї мети можливо через існування преференційних режимів у багатьох країнах ОЕСР.

Особливого значення набуває формування уявлення про процедури визначення податкового резидентства юридичних і фізичних осіб, що є

визначними для подальшої реалізації заходів з усунення подвійного оподаткування. Робиться наголос на тому, що поняття «проживання» має бути керованим, а це передбачає, що критерії його визначення повинні бути чіткими, щоб не спричиняти надмірних конфліктів при його практичному застосуванні. Наголошується на можливості використання ознаки місця проживання як інструменту впливу для зміни режиму подвійного оподаткування конкретної особи й зменшення її податкового навантаження.

Дисертант в роботі загострює увагу на особливостях побудови режиму усунення подвійного оподаткування в міжнародних масштабах, які, зокрема, полягають у переважному застосуванні саме двосторонніх міжнародних договорів між країнами. Ці двосторонні відносини контрастують із багатьма іншими міжнародними режимами економіко-правового характеру. Режим співпраці щодо усунення подвійного оподаткування характеризується послідовним веденням переговорів, що суттєво відрізняє його від режиму діяльності ГУТТ/СОТ.

Заслуговує на позитивну оцінку проведення автором диференціації різних моделей Типових конвенцій, які використовуються в якості орієнтиру для майбутніх міждержавних податкових угод. Підкреслюється, що зараз переважна кількість укладених двосторонніх договорів про усунення подвійного оподаткування базуються на Модельній конвенції ОЕСР про доходи та капітал (далі – Модель ОЕСР) або на Модельній конвенції ООН про подвійне оподаткування між розвинутими країнами та країнами, що розвиваються (далі – Модель ООН). Виходячи з текстуального порівняння зроблено висновок, що Модель ООН щодо основних положень відповідає Моделі ОЕСР (значна частина її положень або ідентичні, або майже тотожні). Автор переконливо доводить, що ключова відмінність між моделями полягає в збереженні Моделлю ООН більшої частки податкових прав для країни-джерела (тобто країни, де здійснюються інвестиції). Іншою принциповою відмінністю вказаних двох Модельних конвенцій є процес їх перегляду.

Наукове та практичне значення представленої дисертації полягає в

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

- науково-дослідній сфері - для подальшого опрацювання проблем усунення подвійного оподаткування та формування уявлення про ефективність існуючих нормативно-правових конструкцій, спрямованих на досягнення цієї цілі;

- правотворенні - при розробці проектів законів про внесення змін до Податкового кодексу України, інших актів податкового законодавства;

- у практичній діяльності - при проведенні науково-методичних семінарів із проблем застосування податкового законодавства з учасниками податкових правовідносин, посадовими особами, працівниками правоохоронних, контролюючих та інших органів державної влади;

- у навчальному процесі - як матеріал для підручників, навчальних та навчально-методичних посібників із дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», спецкурсів, присвячених податково-правовому регулюванню, а також у їх викладанні у вищих навчальних закладах.

Повнота викладу наукових положень в опублікованих працях. Основні положення та результати дисертації викладено у 30 наукових працях, у тому числі в 1 одноосібній монографії, 21 науковій статті, що опубліковані у виданнях, які визнані фаховими з юридичних наук та в тезах 8 доповідей на науково-практичних конференціях. Усі пункти наукової новизни достатньо віддзеркалені в опублікованих наукових працях, що відповідає встановленим вимогам.

Дисертація та автореферат оформлені відповідно до вимог, які висуваються до такого роду робіт. Підкреслимо, що поставлена автором мета дисертаційного дослідження досягнута, а завдання виконані, висновки і пропозиції є новими.

Дискусійні положення та зауваження до дисертації. Як і будь-яка наукова праця, дисертаційна робота І. Я. Олендера містить і певні дискусійні положення, що можуть стати поштовхом до наукового обговорення та

подальших наукових напрацювань.

1. Автором при характеристиці виконання податкового обов'язку робиться наголос на тому, що «встановлення податків і забезпечення їх вчасної сплати є одним із основних орієнтирів для реалізації мети публічного інтересу. Водночас реалізація принципу публічної мети у відносинах оподаткування неодмінно має враховувати невідповідність інтересів платника, якому доводиться віддавати частину належних йому коштів, та держави, що їх акумулює». При цьому автор наголошує на необхідності досягнення балансу інтересів цих суб'єктів, але не зазначає як саме це потрібно робити.

2. У дисертації звертається увага на особливості реалізації податкового обов'язку зі сплати мита. Вказується на доцільність при сплаті мита вести мову про «відносини щодо сплати загальнообов'язкових платежів, що мають ширший характер, ніж реалізація податкового обов'язку». У зв'язку з цим цікаво почути думку автора, що саме він на увазі – чим сплата мита відрізняється від сплати інших податків? Адже відомо, що мито відповідно до чинної редакції ст. 9 Податкового кодексу України є однією зі складових податкової системи у її вузькому розумінні.

3. На сторінках рецензованої роботи автор робить висновок про те, що усунення подвійного оподаткування фізичних осіб країною в односторонньому порядку потенційно може призвести до збільшення надходжень від сплати податків і зборів у майбутньому. Свою думку дисертант аргументує тим, що отримані фізичною особою кошти у подальшому частково можуть бути залучені до фінансування державних витрат через реалізацію механізмів непрямого оподаткування. Така позиція вбачається аргументованою, але в роботі недостатньо уваги приділено аналізу самого механізму врахування доходів, отриманих резидентом України з джерел за її межами під час визначення його об'єкта або бази оподаткування.

4. При аналізі засобів уникнення подвійного оподаткування автор торкається питання співпраці урядів з різними міжнародними організаціями (Організацією економічного співробітництва та розвитку, Міжнародним

валютним фондом, Світовою організацією торгівлі тощо). При цьому в роботі охарактеризовано на достатньому рівні питання щодо впливу на усунення подвійного оподаткування Організації економічного співробітництва та розвитку, у той час як взаємодію з іншими міжнародними організаціями у сфері усунення подвійного оподаткування, на наш погляд, описано недостатньо.

5. Характеризуючи уникнення подвійного оподаткування із застосуванням відповідних податкових договорів автор наголошує на нерівному становищі країн, які їх укладають. Зокрема, обґрунтовується позиція про наявність більших важелів впливу розвинених країн для досягнення власної вигоди від укладання договору з усунення подвійного оподаткування порівняно із країнами, що розвиваються. У зв'язку із цим виникає запитання — якими способами можна убезпечити країни, що розвиваються, від надмірних втрат, обумовлених укладенням договорів про усунення подвійного оподаткування із більш розвиненими країнами?

6. У висновках дисертації дисертантом запропоновано алгоритм закріплення у податковому законодавстві конструкції податкового обов'язку. Автор пропонує у складі податкового обов'язку виокремлювати низку видових обов'язків (обов'язок з податкового обліку об'єктів оподаткування, обов'язок зі сплати обрахованої платником або контролюючим органом суми податку, обов'язок з формування та подання документів податкової звітності) та вказує на необхідність деталізації окремих обов'язків платника податків в окремій статті Податкового кодексу України. Роботу прикрасило б розроблення конкретного законопроекту, спрямованого на впровадження такої конструкції.

Вказані зауваження не впливають на загальну позитивну оцінку роботи, оскільки, як свідчить автореферат та дисертаційна робота, дослідження є самостійною завершеною цілісною роботою, що відповідає встановленим вимогам МОН України для дисертацій на здобуття наукового ступеня доктора наук.

Висновок. Підсумовуючи викладене вище, можна констатувати, що дисертаційне дослідження Олендера І. Я. на тему «Правове регулювання виконання податкового обов'язку в режимі усунення подвійного оподаткування» є творчим, самостійним та завершеним дослідженням, в якому отримані нові науково обґрунтовані результати, що в сукупності вирішують конкретну наукову проблему щодо засад побудови режиму усунення подвійного оподаткування, реалізації у його рамках податкового обов'язку, та відповідає вимогам п. 9, 10, 12 Порядку присудження наукових ступенів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 24 липня 2013 року № 567 (із наступним и змінами), а її автор, Ігор Ярославович Олендер, заслуговує на присудження наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

Офіційний опонент:

**доктор юридичних наук, професор,
заслужений діяч науки і техніки України,
завідувач сектору «Українська школа законотворчості»
відділу теорії та практики законотворчої діяльності
Інституту законодавства Верховної Ради України** **Л.А.Савченко**

