

*До спеціалізованої вченої ради Д 27.855.02
у Державному податковому університеті*

ВІДГУК

*доктора юридичних наук, професора Мащенко Ольги Вікторівни
на дисертацію Коломійця Павла Віталійовича
на тему «Правове регулювання податкової безпеки України»,
подану на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук
за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право*

Ступінь актуальності обраної теми не викликає сумнівів. Це пояснюється тим, що з моменту здобуття Україною своєї незалежності, розпочався процес формування національної системи оподаткування. Проте цей процес має свою ознаку – ознаку «сталого реформування». Чи є в цьому «сталому реформуванні» еволюційні досягнення з погляду забезпечення податкової безпеки? Відповідь на це запитання, якраз, і покликане дати дослідження П. Коломійця, у якому ним ґрунтовно здійснено системний науково-практичний аналіз концептуальних аспектів правового регулювання податкової безпеки України та визначено засади формування цього соціально-правового явища у фінансовому праві, з'ясовано вплив податкової безпеки на динаміку нормотворчості та встановлено загрози податковій безпеці, що ускладнюють реалізацію національних інтересів України у сфері оподаткування, розкрито проблематику реалізації податкової безпеки в умовах фінансової децентралізації, а також вироблено науково обґрунтовані пропозиції з метою розвитку доктрини фінансового права та удосконалення податкового законодавства у контексті правового регулювання податкової безпеки України.

Податкова безпека держави, як основа економічної безпеки, є однією з визначних домінант складових національної безпеки, яка гарантує захищеність національних інтересів від внутрішніх та зовнішніх загроз, необхідний оборонний потенціал, що у сучасних умовах набуло нового значення. Отже, особливої вагомості набувають питання податкової безпеки в умовах військової

агресії проти нашої держави.

Визначаючи правову сутність податкової безпеки держави, що полягає у нормативному забезпеченні комплексу заходів із протидії загрозам, які унеможливають наповнення податковими надходженнями дохідної частини як державного так і місцевих бюджетів, дисертантом влучно наголошується, що податкова безпека це основа національної безпеки і жоден із пріоритетів у сфері національної безпеки не можливо реалізувати без відповідного фінансового забезпечення, а бюджет держави Україна наповнюється, в першу чергу, податками, які складають основну частину надходжень бюджетів усіх рівнів. Це свідчить про те, що сьогодні в Україні, як ніколи, необхідно актуалізувати наукові дослідження у сфері правового регулювання податкової безпеки.

Тобто, актуальність і значущість теми дисертаційного дослідження Коломійця Павла Віталійовича не викликають сумніву.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Наукове дослідження дисертантом здійснено відповідно до Стратегії національної безпеки України, затвердженої Указом Президента України від 14.09.2020 № 392/2020; Стратегії економічної безпеки України на період до 2025 року, затвердженої Указом Президента України від 11.08.2021 № 347/2021; Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки та плану заходів з її реалізації, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 № 1805-р.; Плану заходів з виконання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 25.10.2017 № 1106; Національної стратегії доходів до 2030 року, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27.12.2023 № 1218-р.

Тему докторської дисертації П. Коломійця «Правове регулювання податкової безпеки України» затверджено на засіданні Вченої ради Державного податкового університету від 24.11.2022 року (протокол № 6).

Обґрунтованість наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Зміст дисертації П. Коломійця відповідає проблематиці дослідження. Дослідження проведено на високому науково-теоретичному рівні, що в результаті дало можливість здобути практичну значимість положень й висновків, що пропонуються автором.

Автором сформовано висновки та надано їх аргументацію на основі продемонстрованого вміння надавати критичну оцінку немалої кількості наукових джерел, які використано у процесі підготовки дисертаційної роботи. Відповідно до списку використаних джерел наукової роботи П. Коломійця, їх налічується 818 найменувань. Такий обсяг слугує вагомим підтвердженням обґрунтованості наукових положень, висновків та рекомендацій, які наводяться дисертантом.

Нормативним підґрунтям дисертації П.В. Коломійця є Конституція України, ратифіковані міжнародні нормативно-правові акти та міжнародні угоди, нормативно-правові акти Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України.

Емпіричну основу дослідження склали рішення Конституційного суду України, дані статистичної звітності Міністерства фінансів України та Державної податкової служби України, наукові та навчальні джерела (монографії, підручники, посібники, статті, дисертації, реферати дисертацій), довідкові матеріали. Окремо відзначимо досліджений автором дисертаційної роботи досвід іноземних держав із питань що присвячені спорідненим із податковою безпекою темами, зокрема нормативно-правові документи таких міжнародних об'єднань і організацій як ЄС, ОЕСР, МВФ тощо.

Достовірність та об'єктивність одержаних результатів, висновків та рекомендацій автора підтверджуються також логічною завершеністю виконаної роботи, апробацією її результатів на міжнародних науково-практичних конференціях, публікаціями у наукових фахових виданнях.

Зміст дисертаційного дослідження відповідає вимогам паспорту спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес, фінансове право; інформаційне право. Оформлення дисертації та реферату Павла Коломійця відповідають закріпленим у нормативному порядку вимогам до такого виду робіт. Порівняльний аналіз анотації та основних положень дисертації П.Коломійця засвідчує їх повну відповідність. Анотація та реферат не містять інформації, яка б була відсутня у тексті представленої до захисту дисертаційної роботи.

Дисертація, що представлена до захисту має наступні складові: вступ, п'ять розділів, п'ятнадцять підрозділів, висновки, список використаних джерел та додатки. Взаємопов'язана структура наукового дослідження підпорядкована поставленим у докторській роботі Павла Коломійця завданням, а вдале формулювання самих завдань дослідження допомогло дисертанту досягнути поставленої мети наукової роботи. Методологічний інструментарій підбрано правильно, що також сприяло досягненню мети дослідження. Висновки, наукові положення представленого дисертаційного дослідження, на нашу думку, є достовірними, достатньо обґрунтованими та аргументованими. Визначені дисертантом мета і завдання роботи узгоджені з предметом та об'єктом дослідження.

Усе наведене дає підстави для висновку про те, що дисертаційне дослідження П. Коломійця можна вважати завершеною кваліфікаційною науковою працею. Дослідження свідчить про високий рівень фахової підготовки дисертанта за досліджуваною проблематикою.

Новизна і загальнонаціональне значення наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у докторській дисертації.

Новизна наукових положень дисертаційного дослідження П. Коломійця полягає в тому, що це перше, багатоаспектне і ґрунтовне дослідження проблематики правового регулювання податкової безпеки України. Автором дослідження на основі комплексного аналізу теоретичних положень і норм вітчизняного та зарубіжного законодавства вперше на доктринальному рівні представлено

власне, бачення розв'язання наукової проблеми правового регулювання податкової безпеки України.

У результаті проведеного дослідження сформульовано низку нових наукових положень та висновків, пропозицій та рекомендацій, спрямованих на досягнення поставленої мети. Серед найбільш вагомих елементів наукової новизни, на нашу думку, можна відмітити наступні.

Заслуговує на підтримку підхід щодорозробленої дисертантом власної авторської періодизації основних віх історії становлення, формування і розвитку законодавства у сфері правового регулювання податкової безпеки в Україні (стор.40-41 дисертації). Результати дослідження методологічних засад формування податкової безпеки України як соціально-правового явища у фінансовому праві та розкриття питання історико-правового аспекту розвитку підходів до формування податкової безпеки держави свідчать про те, що податкова безпека України є надзвичайно важливою складовою фінансового забезпечення економічної безпеки як однієї з найважливіших функцій держави у сфері національної безпеки, особливо в умовах повоєнного відновлення України.

Схвалення також заслуговує авторське бачення поняття податкової безпеки, яке автор описує як захищеність національних інтересів України від впливу загроз у сфері оподаткування, що є пріоритетним завданням державної податкової політики у сфері національної безпеки (стор. 86, 90 дисертації). Як логічне доповнення, автором поруч наводиться власний, оригінальний підхід до розуміння поняття правового регулювання податкової безпеки, як системної категорії, яка впорядковує суспільні відносини у сфері податкової безпеки за допомогою права і правових засобів; як головної складової конституційної норми-принципу забезпечення економічної безпеки, що, по-перше, є однією з найважливіших функцій держави, яка полягає у виключно законодавчому встановленні системи оподаткування, а по-друге, є справою всього українського народу сплачувати податки і збори у порядку і розмірах, встановлених законом, що, у свою чергу, сприятиме прагненню держави до збалансованості бюджету

України.

Здобувачем встановлено, що сфера дії ПК України, яка регулює відносини справляння податків і зборів, не корелюється з принципами податкового законодавства України, оскільки основою останніх є принципи оподаткування, а не принципи справляння податків і зборів. Запропоновано систему принципів податкового законодавства розширити за рахунок принципу забезпечення податкової безпеки України.

Враховуючи євроінтеграційних вектор руху України, варто підтримати думку дисертанта, що проблематика пільгового оподаткування, як фактору загроз податковій безпеці України у контексті втрат дохідної частини державного та місцевих бюджетів нашої держави, є актуальним питанням сьогодення. Тому, одним із способів розв'язання цієї проблеми є дослідження зарубіжного досвіду пільгового оподаткування. У контексті цього моменту автором дослідження робиться влучна пропозиція (стор. 292-293 дисертації), що, прагнучи відповідати європейським стандартам, щодо прозорості загальних державних фінансів, Україні варто долучитися до виконання вимоги п. 2 ст. 14 Директиви Ради ЄС 2011/85/ЄС від 08.11.2011 року «Щодо вимог до бюджетних рамок держав-членів», який вказує, що держави-члени мають публікувати детальну інформацію про вплив податкових пільг на доходи держави. Ці правила необхідні для забезпечення дотримання державами-членами зобов'язань згідно з Договором про функціонування Європейського Союзу (ДФЄС) щодо уникнення надмірного державного дефіциту. Схвальним є те, що на основі досвіду Організації економічного співробітництва та розвитку «The Organisation for Economic Co-operation and Development» відносно найкращих практик звітності щодо податкових пільг та їх доступності для громадськості, автором на сторінках 292-293 дисертації, наводяться конкретні пропозиції які є актуальними для України з питання запровадження якісного, всеохоплюючого та прозорого звітування щодо наданих податкових пільг та аналізу їх доцільності.

Як правильно зазначає автор, проблематика податкових пільг, як фактору

загрози податковій безпеці України в контексті втрат дохідної частини місцевих бюджетів, залишається актуальною на сьогодні (стор. 313-314 дисертації). Враховуючи, що надання податкових пільг є розповсюдженою практикою багатьох розвинених країн світу, автор дослідження констатує, що застосування пільгового оподаткування в Україні можливе за умови її повного економічного оздоровлення у післявоєнний період. Важко не погодитись із пропозицією дисертанта, зважаючи на досліджений ним іноземний досвід застосування податкових пільг, що відновлення пільгової практики оподаткування в Україні, має ґрунтуватися на таких засадах: 1) ґрунтового аналізу податкових пільг, а саме оцінки актуальності застосування окремих податкових пільг та їх впливу на стан податкових надходжень, а також прогнозів доцільності їх застосування в майбутньому; 2) застосування до податкових пільг такого ж рівня перевірки та контролю як до прямих бюджетних видатків; 3) застосування контролю за цільовим використанням платниками податків отриманих податкових пільг та їх відповідальності за неналежне використання вивільнених сум коштів; 4) доступності для громадського ознайомлення обов'язкових до публікації щорічних звітів про надані податкові пільги.

Робота містить й інші позитивні напрацювання, зокрема у вигляді цілого ряду інформативних додатків.

Практичне значення одержаних результатів. Значення отриманих Павлом Коломійцем результатів у процесі підготовки дисертації «Правове регулювання податкової безпеки України» полягає у формуванні концептуальних аспектів правового регулювання податкової безпеки України, визначенні засад її формування як соціально-правового явища у фінансовому праві, а також у наданні науково аргументованих пропозицій і рекомендацій щодо вдосконалення податкового законодавства.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що обґрунтовані в дисертації положення отримали своє впровадження в:

– *освітньому процесі* – під час підготовки навчальних і навчально-

методичних посібників і видань із дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», а також у їх викладанні у закладах вищої освіти (довідка Полтавського державного аграрного університету від 29.01.2024 року № 01-11/05);

– *науково-дослідній сфері* – для подальшого розроблення та вирішення проблем, пов'язаних із правовим регулюванням податкової безпеки України;

– *правотворчості* – у процесі розробки проєктів законів про внесення змін до Податкового кодексу України, інших актів вітчизняного законодавства з питань національної, економічної, фінансової, податкової безпеки нашої держави (довідка народного депутата України, члена Комітету Верховної Ради України з питань бюджету від 16.01.2024 року № 1601/926/г-24);

– *правозастосуванні* – у практичній діяльності під час проведення аналітичної роботи, направленої на встановлення ознак вчинення порушень податкового законодавства України (довідка Головного управління ДПС у Полтавській області від 07.03.2024 року № 7423/6/16-31-11-35).

Повнота викладу наукових положень, висновків і рекомендацій в наукових публікаціях, зарахованих за темою дисертації. Основні положення та результати дослідження повністю відображено у 63 наукових працях, з яких: 1 одноосібна монографія, 4 колективні монографії, 19 наукових статей у фахових виданнях України, 12 наукових статей у міжнародних фахових журналах та виданнях, внесених до міжнародних наукометричних баз (три з яких – у наукометричній базі Scopus), 27 публікацій за матеріалами науково-практичних конференцій.

Кількість оприлюднених наукових праць, наявність наукових статей надрукованих у фахових виданнях України (визнаних такими МОН України) цілком відповідає вимогам до такого виду робіт. Оприлюднені публікації повністю розкривають зміст представленої дисертації та свідчать про самостійність одержаних результатів наукового дослідження.

Оцінка академічної доброчесності. На нашу думку, у дисертації факти академічного плагіату, фальсифікації та фабрикації відсутні, що свідчить про академічну доброчесність автора.

Дискусійні питання щодо положень дисертації. Попри позитивну оцінку дослідження, варто зосередити увагу і на деяких дискусійних питаннях.

1. Вважаємо, що, розкриваючи питання дискреційних повноважень органів влади як чинник корупції, що є загрозою податковій безпеці у підрозділі 3.2 дисертації, автором, на сторінці 178 обґрунтовується застосування ним ряду методів дослідження. Можливо доцільніше було б це зробити у підрозділі 1.1, який саме і присвячено методології дослідження.

2. Одним із основних факторів, що загрожує податковій безпеці України, як зазначає здобувач на сторінці 157 дисертації, є правова невизначеність податкової політики у сфері податкової безпеки, що, зі свого боку, ускладнює реалізацію її національних інтересів у сфері оподаткування. При цьому в тексті підрозділу 3.1 дисертації, автор не наводить свого бачення переліку складових елементів правової невизначеності, що потребує свого уточнення під час захисту дисертаційного дослідження.

3. Нове правове явище «податковий комплаєнс» є предметом дослідження автора у підрозділі 4.3 дисертації, в якому здобувач розглядає комплаєнс як інструмент формування податкової безпеки України. Зокрема, на сторінках 284-286 дисертант зазначає, що поява нових правових явищ «податкова безпека» та «податковий комплаєнс» вже потребують свого законодавчого закріплення. Хотілось би почути від дисертанта більш розгорнутого пояснення співвідношення понять «податкова безпека» та «податковий комплаєнс» у рамках корегування сучасного бачення понять «податкової політики» та «податкової безпеки».

4. На сторінці 516 дисертації (додаток Р), здобувачем запропоновано авторську редакцію підпункту 1.1 статті 1 Податкового кодексу України, а саме: «1.1. Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері оподаткування, зокрема, забезпечення податкової безпеки України, встановлення загальнодержавних та місцевих податків і зборів.». Обґрунтовуючи надане визначення сфери дії Податкового кодексу України, автор зауважує, що це зроблено з метою узгодження Кодексу з Конституцією

України. Схвально оцінюючи пропозицію автора, водночас хотілося б почути більше аргументації здобувача щодо цієї пропозиції.

Втім, зазначені зауваження не знижують загальний високий рівень проведеного докторського дослідження П.Коломійця.

Висновок. Дисертаційна робота Коломійця Павла Віталійовича на тему «Правове регулювання податкової безпеки України» відповідає паспорту спеціальності 12.00.07 – «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право», пунктам 7-9 «Порядку присудження та позбавлення наукового ступеня доктора наук», затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 17 листопада 2021 року № 1197 та вимогам наказу МОН України «Про затвердження Вимог до оформлення дисертації» від 12 січня 2017 року № 40. На підставі викладеного можна зробити висновок, що дисертація є самостійною, завершеною кваліфікаційною науковою роботою у якій науково обгрунтовано авторське бачення податкової безпеки України. Загалом дисертаційна робота відображає науково-обгрунтовані розробки, які у сукупності мають важливе значення для розвитку правової науки та практичної діяльності, а її автор – Коломієць Павло Віталійович, заслуговує на присудження ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 - адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

Офіційний опонент:

доктор юридичних наук, професор,
перший проректор із науково-педагогічної та наукової роботи
Класичного приватного
університету

О. Машенко



Ольга МАЩЕНКО

