

РЕЦЕНЗІЯ
на дисертацію Гуменюк Оксани Іванівни на тему
«Правовий статус великих платників податків»,
подану до захисту у спеціалізовану вчену раду
Державного податкового університету
на здобуття наукового ступеня доктора філософії
в галузі знань 08 Право за спеціальністю 081 Право

Актуальність теми дослідження зумовлена ключовою роллю цієї категорії платників у формуванні дохідної частини бюджету держави, особливо в умовах воєнного стану та економічної нестабільності. Великі платники податків забезпечують понад половину загальних податкових надходжень, однак їх правовий статус досі не має чіткого, комплексного закріплення в податковому законодавстві. Відсутність уніфікованого підходу до класифікації, обліку та супроводження великих платників податків призводить до юридичної невизначеності й суперечностей у практиці адміністрування. З огляду на потребу гармонізації податкової системи України з європейськими стандартами, важливим є запровадження сучасних концепцій статусу великих платників податків, які враховують як юридичних, так і заможних фізичних осіб. Крім того, особливого значення набуває дослідження прав та обов'язків великих платників податків в умовах воєнного стану, коли змінюються податкові преференції та підходи до відповідальності. Зважаючи на це, дисертація О. І. Гуменюк як наукове дослідження із положеннями, висновками та рекомендаціями теоретичного та практичного змісту, які мають важливе значення для науки та практики, є безумовно актуальною.

У різні історичні періоди становлення та розвитку правової доктрини проблематика джерельної бази фінансового права як фундаментальної галузі вітчизняного права, висвітлення особливостей окремих її джерел привертала увагу вчених, що забезпечило належний теоретичний фундамент для подальших наукових досліджень. Зокрема, різноманітні питання означеної проблематики досліджувались у працях таких учених, як Ю. Аністратенко, Н. Атаманчук, Л. Воронова, Н. Воротіна, О. Головашевич, В. Гой, О. Дмитрик, Л. Касьяненко, Т. Латковська, Г. Стріяшко, О. Мельник, О. Музика-Стефанчук, О. Пожидаєва,

В. Ільяшенко, О. Покатаєва, Н. Пришва, О. Радишевська, В. Рядінська, Л. Савченко, В. Теремецький, К. Токарева, Н. Якимчук та ін. Але варто відзначити, що, враховуючи певну обмеженість наукового пошуку у частині регулювання правового статусу великих платників податків (С. Бондаренко, С. Василенко, С. Лук'янець, Ю. Махиніч, М. Мірошніченко, Ю. Циганок, К. Янішевська, І. Ясько та ін.), обрана здобувачем тема відзначається своєю актуальністю, а її суспільна важливість підтверджується вищенаведеними чинниками.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації.

Аналіз змісту дисертації О. І. Гуменюк дозволяє дійти висновку про те, що наукові положення, висновки та рекомендації дисертації пояснені та обґрунтовані із застосуванням відповідних посилань на джерела інформації, серед яких наукові праці з фінансового та податкового права та доктринальні джерела, міжнародно-правові акти, вітчизняні нормативно-правові акти тощо. Список використаних джерел складається зі 187 найменувань, що є достатнім для висвітлення змісту проблематики та виявлення наявних недоліків, зважаючи також і на те, що частина використаних джерел є англомовною. Використана дисертантом кількість джерел, які були опрацьовані, а також змістовна якість наведеної в цих джерелах інформації, створили необхідні передумови для забезпечення достатнього рівня достовірності роботи та обґрунтованості отриманих результатів.

Основні наукові положення, висновки та рекомендації, викладені в дисертації, є теоретично обґрунтованими, що забезпечується застосуванням раціональної сукупності сучасних методів та засобів наукового пізнання. Аналіз змісту дисертації О. І. Гуменюк дозволяє дійти висновку про те, що дослідження спрямоване на розробку науково-обґрунтованих пропозицій щодо удосконалення правового регулювання правового статусу великих платників податків. У процесі дослідження автором застосовано чимало дослідницьких методів сучасної теорії пізнання, зокрема загальні та спеціальні. Наприклад, використання здобувачем історико-правового методу дозволило дослідити еволюцію правового регулювання правового статусу великих платників податків (підрозділ 1.2); діалектичний метод

допоміг дати визначення поняття та змісту правового статусу великих платників податків (підрозділ 1.1); структурно-функціональний та логічний методи використовувалися під час дослідження співвідношення між спорідненими поняттями та категоріями (підрозділи 1.1, 2.1, 2.2.). Наведені автором у вступі до роботи посилання на підрозділи та розділи, в яких використовувався кожний використаний ним конкретний метод наукового пізнання, відповідає дійсності.

Структура дисертації є логічною, матеріали розділів викладено відповідно до мети і поставлених завдань, що відповідають сутності об'єкта і предмета дослідження.

Метою дослідження є теоретичних та законодавчих засад правового статусу великих платників податків, виробленні пропозицій та рекомендацій, що ґрунтуються на сучасних наукових досягненнях, із метою вдосконалення національного податкового законодавства (с. 6). Об'єкт (суспільні відносини, що виникають у сфері правового регулювання статусу великих платників податків) та предмет (правове регулювання правового статусу великих платників податків) дослідження визначені вірно. Висновки за результатами розділів (с. 66–69, 110–114, 153–155), за результатами дисертації в цілому (с. 156–162 дисертації) відповідають поставленим завданням, які, в свою чергу, відповідають структурним елементам роботи.

Перший розділ дисертації присвячено дослідженню теоретико-правових основ великих платників податків як суб'єктів податкових правовідносин, зокрема досліджуються поняття та ознаки великих платників податків, зміст їх правового статусу. Так, авторка комплексно розмежовує поняття «великий платник податків» та «велике підприємництво», що дозволяє уникнути правової плутанини та закладає підґрунтя для чіткої ідентифікації великих платників податків у національному праві (с. 69–71 дисертації). Запропоновано нові дефініції – зокрема, «великий платник податків-фізична особа», що відповідає європейським підходам та розширює рамки суб'єктного складу податкових правовідносин (с. 65–68 дисертації). Привертає увагу деталізований аналіз генези правового регулювання

статусу великих платників податків (підрозділ 1.2). Розділ завершується логічними висновками, які відповідають змісту проведеного аналізу.

У другому розділі дисертації характеризуються елементи правового статусу великих платників податків. Здобувачка обґрунтовує доцільність трактування прав великого платника податків як гарантованих законом моделей можливої поведінки, що дозволяє вимагати дотримання принципу належного адміністрування з боку податкових органів (с. 72–74 дисертації). Слід підкреслити, що О. Гуменюк вперше розглядається податковий обов'язок великих платників податків як система імперативних вимог, з акцентом на добровільну реалізацію обов'язку як спосіб уникнення відповідальності, що важливо з погляду комплаєнс-підходів (с. 74–75 дисертації). Доцільним і корисним виглядає проведений дисертанткою доволі детальний аналіз виконання податкових обов'язків великими платниками податків (підрозділ 2.2. дисертації). Розділ завершується логічними висновками, які відповідають його змісту.

У третьому розділі йдеться про особливості реалізації правового статусу великих платників податків. Зокрема авторкою здійснено детальний аналіз правові зміни статусу великих платників податків у період воєнного стану, зокрема зменшення податкового навантаження, зміни в підходах до відповідальності, що має високу практичну цінність (с. 128–130 дисертації). Крім того О. Гуменюк у своїй роботі провела детальне дослідження особливостей правового статусу великих платників податків у зарубіжних країнах, що відкриває нові перспективи для адаптації національної системи (підрозділ 3.2. дисертації).

Викладення міркувань здобувачем здійснюється послідовно, всі підрозділи взаємопов'язані, містять усю необхідну інформацію для розкриття питання, яке досліджується у відповідному підрозділі, розкриває конкретне поставлене завдання, повторів у викладенні матеріалу не спостерігається.

Усі висновки та ідеї автора підкріплено посиланням на положення нормативно-правових актів, на приклади із судової практики, на положення міжнародно-правових документів. Положення дисертації повною мірою апробовані. Дисертація є важливим сучасним дослідженням правового статусу

великих платників податків, поєднує ґрунтовний аналіз класичних теоретичних підходів та новаторські рішення актуальних проблем, що свідчить про високий рівень обґрунтованості наукових положень, висновків, рекомендацій дисертації Оксани Гуменюк.

Достовірність та наукова новизна одержаних результатів, повнота викладу основних результатів дисертації в опублікованих працях.

Достовірність та наукова новизна дослідження підтверджується його результатами та висновками. Достовірність одержаних результатів досягнута здобувачем завдяки використанню достатнього обсягу доктринальних та нормативних джерел. Обґрунтованість запропонованих пропозицій і рекомендацій визначається правильно обраним методологічним підходом до здійсненого дослідження та достатнім використанням наукового та нормативного матеріалу, що дозволило О. І. Гуменюк дослідити ключові аспекти обраної проблематики, розв’язання яких має важливе теоретичне і практичне значення, і які на сучасному етапі залишаються малодослідженими.

Дослідження змісту дисертації дозволяє стверджувати, що її автор переконливо обґрунтував низку положень, які відрізняються науковою новизною. Загальна наукова новизна роботи полягає у комплексному дослідженні правового статусу великих платників податків. На основі проведеного дослідження сформульовано ряд нових наукових положень і висновків, зокрема: *уперше* запропоновано поняття «великий платник податків – юридична особа» (резидент та нерезидент у складі зі структурно відокремленими підрозділами, дочірніми підприємствами, філіями, постійними представництвами, яка зареєстрована на території України та/або провадить господарську діяльність на території України, у якої обсяг прибутку від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує еквівалент п’ятдесяти мільйонів євро або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податкових платежів, що контролюються органами державної податкової служби, за такий самий період перевищує еквівалент півтора мільйона євро); «великий платник податків – фізична особа» (резидент та нерезидент, обсяг доходу якого від усіх видів діяльності за

останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує еквівалент одного мільйона євро); «ознаки великого платника податків» (це комплекс окремих характеристик, що вказують на його організаційно-правову форму діяльності, правовий статус, рівень прибутковості або дохідності від діяльності, що забезпечує його взаємовідносини з органами контролю, які ведуть облік та здійснюють податкове супроводження великих платників податків); виокремлено специфічні ознаки великого платника податків – юридичної особи та великого платника податків – фізичної особи; запропоновано критерії класифікації великих платників податків, такі як: правовий статус; обсяг сукупного доходу або прибутку; суми сплачених податків; включення до реєстру великих платників податків; *удосконалено* дефініції: «правовий статус великого платника податків» (це комплекс законодавчо закріплених характеристик платника податків, що визначають систему його прав та законних інтересів у податкових правовідносинах, податковий обов'язок та інші похідні обов'язки, визначені податковим законодавством, а також здатність до відповідальності за вчинення податкових правопорушень); «велике підприємництво» (це особлива форма господарської діяльності, що має як загальні законодавчо визначені ознаки підприємництва, так і спеціальні ознаки щодо кількості створених робочих місць, величини накопичених прибутків, соціальної значимості для території діяльності та кількості сплачених податків); «права великих платників податків» (це закріплені в податковому законодавстві гарантовані державою варіанти можливої реалізації поведінки, які забезпечують можливість вчиняти конкретні дії великим платником податків, вимагати належної поведінки від посадових осіб органів контролю та вдаватися до захисту свого порушеного права); «законні інтереси великих платників податків» (це прагнення до користування можливостями податкової системи, які не суперечать податковому законодавству України та проявляються у можливості оптимізації індивідуального оподаткування і стабільності податкового регулювання в певний податковий період); правове регулювання відповідальності за порушення податкового законодавства великими платниками податків, сформульовані пропозиції щодо внесення змін до

податкового законодавства; підходи до оподаткування великого підприємництва; систему правового забезпечення обліку та ведення реєстрів великих платників податків; *дістали подальшого розвитку* підходи до визначення особливостей функціонування великого бізнесу в умовах воєнного стану в Україні та характеристики правового регулювання прав та обов'язків великих платників податків; етапи становлення правового регулювання статусу великих платників податків в Україні; визначення особливостей реалізації окремих елементів правового статусу великих платників податків в умовах воєнного стану; рекомендації щодо вдосконалення виконання податкового обов'язку великими платниками податків; характеристика зарубіжних підходів до ранжування великого підприємництва в контексті його прибутковості та значення для економіки (с. 8–10 дисертації).

Основні наукові результати дослідження достатньо повно висвітлені у чотирьох фахових наукових статтях (одна з яких опубліковано у виданні, що індексується науково метричною базою Web of Science). Важливіші положення дослідження викладені також у матеріалах трьох наукових конференцій, які оформленні у вигляді тез. У переліку посилань здобувач серед інших джерел зазначає і свої власні праці, в яких було відображено результати проведеного дослідження. Усі публікації відповідають темі дисертації, є різноманітними за своїм змістом, всебічно розкривають новизну одержаних результатів, повною мірою відображають зміст трьох розділів дослідження. Три публікації дисертанта у фахових періодичних виданнях є самостійними (здійснені без співавторства з іншими особами), одна у співавторстві з Knyazev V., Bortnyk N., Sirant M., Lukianova H., Striiashko G., («State tax policy as an object of administrative and legal regulation») Слід зауважити, що ідеї та розробки, що належать співавторам цієї публікації, разом з якими була опублікована наукова стаття, в дисертації не використовувалися. Для аргументації окремих положень дисертації використовувалися наукові праці інших учених, на які зроблено посилання.

Практичне значення одержаних результатів дослідження.

Результати дослідження можуть бути використані у науково-дослідній діяльності для подальших наукових досліджень у галузі правового регулювання правового статусу великих платників податків. Окремо слід відзначити, що робота містить практичні рекомендації, а, відтак, окремі її положення можуть бути використані у правотворчій та правозастосовній діяльності, адже у дослідженні містяться пропозиції щодо внесення змін до чинного законодавства. Результати роботи можуть бути враховані і у подальших процесах розробки правових актів, які є нормативними джерелами галузі. У практичній діяльності використання отриманих результатів дозволить органам державної влади та місцевого самоврядування удосконалити свою діяльність, підвищити ефективність роботи їх посадових осіб та сприятиме вирішенню колізій, які виникають у процесі застосування нормативно-правових актів з питань правового статусу великих платників податків. Результати проведеного О. І. Гуменюк дослідження можуть бути використані й у освітньому процесі при викладанні дисципліни «Податкове право України» та інших навчальних дисциплін фінансово-правової спрямованості, в яких йдеться про статус платників податків, зокрема великих платників податків та для підготовки відповідних підрозділів підручників і навчальних посібників із вказаних навчальних дисциплін.

Ідентичність змісту анотації та основних положень дисертації.

Аналіз змісту анотації свідчить про її відповідність основним положенням дисертації та відсутність у ній не зазначених в основному тексті дисертації положень. Анотація є узагальненим стислим викладом основного змісту дисертації, вміщує положення наукової новизни, дає уявлення про наукове та практичне значення проведеного дослідження. Анотація подана українською та англійською мовами та відповідає вимогам, встановленим МОН України. Сукупність ключових слів, наведених в анотації, відображає тематику дисертації та відповідає її змісту.

Дискусійні положення та зауваження до дисертації.

Оцінюючи належним чином зміст дисертації Оксани Гуменюк, необхідно вказати на окремі зауваження щодо положень роботи, які потребують уточнення.

Крім того, деякі із зауважень потребують від дисертанта додаткової аргументації. А саме:

1. У дисертації наведено пропозиції щодо вдосконалення відповідальності великих платників. Цікаво, чи вивчався досвід застосування цих норм (або їх відсутності) в країнах зі схожою податковою структурою? Доцільно б було провести такий порівняльний аналіз, що б дозволило уникнути проблем та запровадити позитивні практики для України

2. У роботі йдеться, що під час воєнного стану правовий статус великих платників змінився. Робота б збагатилася, якби було виокремлено в інфографіці ключові відмінності «до» і «після» введення воєнного стану для візуалізації висновків?

3. Авторкою запропоновано нову категорію – «великий платник податків-фізична особа», однак у практиці податкових органів це не передбачено. Цікаво почути позицію авторки: Чи проводився аналіз потенційних ризиків чи переваг такої класифікації? Як співвідносяться ці пропозиції з чинним законодавством і європейською практикою?

4. Доцільно звернути увагу на розмежування понять «великий платник податків» і «велике підприємництво». Чому для поглибленої характеристики великого платника податків не були використані показники інноваційності, рівень експортної активності або участь у публічних закупівлях, як це часто застосовується в європейських країнах?

Відсутність порушень академічної доброчесності.

У ході вивчення як дисертації, так і наукових публікацій, фактів порушень академічної доброчесності не виявлено. Дисертація Оксани Гуменюк на тему «Правовий статус великих платників податків» є оригінальною, самостійно виконаною науковою працею.

ВИСНОВОК

про відповідність дисертації встановленим вимогам

Дисертація Гуменюк Оксани Іванівни «Правовий статус великих платників податків», подана на здобуття ступеня доктора філософії, є комплексним, цілісним, завершеним науковим дослідженням, містить нові науково обґрунтовані результати, що відрізняються новизною в постановці і вирішенні проблем, пов'язаних із розкриттям сутності адміністративно-правових та організаційних засад протидії фінансовим правопорушенням з метою розробки дієвих науково аргументованих пропозицій удосконалення законодавства, за своїм змістом відповідає галузі знань 08 Право спеціальності 081 Право та вимогам Порядку підготовки здобувачів вищої освіти ступеня доктора філософії та доктора наук у вищих навчальних закладах (наукових установах), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 2016 року № 261 (зі змінами і доповненнями від 03 квітня 2019 року № 283), наказу МОН України № 40 від 12 січня 2017 року «Про затвердження Вимог до оформлення дисертації» (зі змінами від 12 липня 2019 року) і «Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії» (Постанова Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 року № 44), а її автор Гуменюк Оксана Іванівна заслуговує на присудження ступеня доктора філософії з галузі знань 08 Право за спеціальністю 081 Право.

Рецензент:

**кандидат юридичних наук, професор,
завідувачка кафедри фінансового та
податкового права
Державного податкового університету**

Марина ГЛУХ