

РЕЦЕНЗІЯ

**на дисертаційне дослідження Гуменюк Оксани Іванівни
на тему: «Правовий статус великих платників податків», подане 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. Основною складовою фінансового забезпечення держави становлять податкові надходження. І у реалізація функції наповнення бюджетів відіграють платники податків як фізичні так юридичні особи. Безумовно, великі платники податків значно впливають на розвиток економіки в державі, а також мають системо утворювальне значення для регіонального розвитку, оскільки вони сплачують більшу частину податків. Безсумнівним є виражений домінантний статус великих платників податків і в податковій системі держави, проте нерідко саме вони створюють певні загрози для бюджетної системи через тінізацію власної підприємницької діяльності з метою мінімізації оподаткування задля зменшення податкового навантаження.

Існування великих платників податків – це не лише спрямування ними значних надходжень до бюджету, але потенціал розвитку економіки держави. Саме такі суб'єкти господарювання акумулюють значні фінансові ресурси, мають відокремлені підрозділи, проводять міжнародну співпрацю, стійкіші до фінансових криз та інше.

Актуальність обраної теми дослідження зумовлена необхідністю пошуку оптимальних напрямів правового регулювання статусу великих платників податків, що обумовлено й їх підтримкою в умовах воєнного стану.

Незважаючи на значну кількість наукових праць, питання виділення практичних рекомендацій щодо вдосконалення правового регулювання статусу великих платників податків є запорукою розвитку економіки та наповнення бюджетів. Зважаючи на це, дисертаційна робота Гуменюк О.І. як наукове дослідження із власними висновками та пропозиціями теоретичного та практичного змісту, які мають важливе значення для науки і практики, є безумовно актуальною.

Проблемам оподаткування діяльності великого бізнесу присвячені численні наукові праці економістів: О. Ватаманюк, Н. Гавриленко, О. Горшунова, М. Голютяк-Пенкальської, Н. Мацелюх, О. Сидоренка, А. Славкової, С. Шуляренко, А. Сибірянської, Л. Карпилянської, Н. Олійник, А. Попової та ін. У царині фінансового права правовий статус окремих суб'єктів податкових правовідносин досліджували 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. Правовий статус великих платників податків розглядали С. Бондаренко, С. Василенко, С. Лук'янець, Ю. Махиніч, М. Мірошніченко, Ю. Циганок, К. Янішевська, І. Ясько та ін.

Варто відзначити, що враховуючи особливості правового режиму воєнного стану, що вплинуло на діяльність великих платників податків не найкращим чином, спричинило необхідність пошуку шляхів удосконалення правового регулювання їх статусу. Це підтверджує, що обрана здобувачем тема відзначається своєю актуальністю, а її важливість підтверджується вищезазначеними фактами.

Тема дисертації є безперечно актуальною як у науково-теоретичному, так і в практичному аспекті. Вона відповідає сучасним викликам податкової політики України в умовах війни, економічної перебудови та інтеграції до європейського правового простору. Дослідження сприяє розвитку юридичної науки, удосконаленню правового регулювання у сфері оподаткування та зміцненню фінансової безпеки держави. Дисертанткою запропоновано нові авторські визначення понять, удосконалено наявні дефініції, розроблено критерії класифікації великих платників податків та сформульовано конкретні пропозиції щодо вдосконалення законодавства. Це свідчить про високий рівень прикладної цінності дослідження для законодавчої, правозастосовної, наукової та освітньої сфер.

У контексті євроінтеграції та виконання Угоди про асоціацію з ЄС Україна зобов'язана гармонізувати національне законодавство із законодавством ЄС, зокрема, у частині фінансової звітності, аудиту та податкового регулювання. Це вимагає перегляду підходів до визначення великих платників податків та правового супроводу їхньої діяльності.

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

Аналіз змісту дисертації Гуменюк О.І. дозволяє дійти висновку про те, що наукові положення, висновки та рекомендації дисертаційної роботи пояснені та обґрунтовані із застосуванням відповідних посилань на джерела інформації, серед яких фінансово-правові наукові праці та доктринальні джерела, міжнародно-правові акти, вітчизняні нормативно-правові акти тощо. Список використаних джерел складається зі 187 найменування, що є достатнім для висвітлення змісту проблематики та виявлення наявних недоліків. Використана дисертанткою 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.

У дисертації О.І. Гуменюк чітко окреслено об'єкт, предмет, мету та завдання дослідження. Всі поставлені завдання як теоретичного, так і прикладного характеру виконані в повному обсязі, що підтверджується обґрунтованим визначенням правового статусу великих платників податків, включно з правами, обов'язками, законними інтересами й видами відповідальності. Сформульованими авторськими дефініціями категорій «великий платник податків-юридична особа», «великий платник податків-фізична особа», «ознаки великого платника податків». Системним аналізом чинного законодавства у динаміці, від перших законів 1990-х років до новітніх змін, пов'язаних із воєнним станом і міжнародними зобов'язаннями. Розробкою класифікаційних критеріїв, які можуть мати практичне значення для оновлення податкового адміністрування.

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 статусу великих платників податків. Проводячи дослідження авторкою застосовано значна кількість дослідницьких методів сучасної теорії пізнання, зокрема загальні та спеціальні. Зокрема, при дослідженні генези правового статусу великих платників податків застосовано історико-правовий метод (підрозділ 1.2). Доречне використання діалектичного методу, що допоміг дослідити повноту теоретико-правового статусу великих платників податків (підрозділ 1.3), дати визначення поняття великого платника податків, виокремити ознаки (підрозділ 1.1), охарактеризувати основні права та законні інтереси (підрозділ 2.1), виконання податкових обов'язків (підрозділ 2.2) та застосування відповідальності до суб'єктів господарювання (підрозділ 2.3), які мають статус великих платників податків. Застосування порівняльно-правового та догматичного методів дозволило сформулювати пропозиції щодо удосконалення правового регулювання статусу великих платників податків в умовах воєнного стану та з урахуванням досвіду зарубіжних країн (підрозділи 3.1, 3.2); структурно-функціонального та логічного методів – під час визначення правового статусу великих платників податків (підрозділи 1.1, 1.3). Наведені авторкою у вступі до роботи посилання на підрозділи та розділи, в яких використовувався кожний використаний нею конкретний метод наукового пізнання, відповідає дійсності.

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

Метою дисертаційної роботи є комплексне дослідження теоретико-методологічних та нормативних засад правового статусу великих платників податків, вироблення пропозицій та рекомендацій, що ґрунтуються на досягненні вітчизняної та зарубіжної практики вдосконалення національного законодавства. Об'єктом дисертаційного дослідження є суспільні відносини, що виникають в сфері правового регулювання статусу великих платників податків. Висновки за результатами дисертаційного дослідження відповідають поставленим завданням. Необхідно зауважити, що в роботі прослідковується вміння авторки ставити відповідні завдання та знаходити відповідні шляхи їх вирішення.

Перший розділ присвячений розкриттю теоретичної природи правового статусу великих платників податків, проведенню аналізу зарубіжного та національного досвіду ідентифікації великих платників. Сформульовано авторські поняття, обґрунтовано критерії класифікації, визначено ознаки та особливості статусу юридичних і фізичних осіб як великих платників податків.

Автор приділяє увагу розмежуванню категорій «велике підприємство» та «великий платник податку». В основу поняття «велике підприємство» покладений його розмір, що визначає економічні вигоди суб'єктів господарювання, наприклад, масштабування прибутковості власної діяльності. Поняття «великий платник» має інший акцент, воно базується на фіскальній вигоді для держави від здійснення підприємницької діяльності згаданими суб'єктами (с. 14).

Ґрунтовний аналіз правового статусу великих платників податків, дозволив розглядати у двох аспектах: великий платник податків – юридична особа та великий платник податків – фізична особа.

Розділ завершується висновками, які відповідають змісту проведеного аналізу.

У другому розділі дисертаційного дослідження присвячений деталізації елементів правового статусу: прав, обов'язків, законних інтересів і юридичної відповідальності. Розглянуто особливості їх реалізації відповідно до положень Податкового кодексу України. Акцент зроблено на необхідності врегулювання окремих термінів (зокрема, «вина») та визначенні балансу між контролем і захистом прав платників.

Характеризуючи права великих платників податків, автор поділяє їх на групи: права платників податків, що виникають на основі загального порядку адміністрування податків; прав, що є похідними від обов'язку щодо сплати окремих податків та зборів.

Дисертантка аналізує підстави та порядок виникнення обов'язку. Після включення платника податків до Реєстру великих платників податків та отримання повідомлення від ДПС про таке включення платник податків зобов'язаний стати на

облік за основним місцем обліку в територіальному органі ДПС, що і буде визначати момент виникнення податкового обов'язку саме в статусі великого платника податків. Розділ завершується висновками, які відповідають його змісту.

У третьому розділі дисертантка розкриває трансформацію податкового регулювання для великих платників податків в умовах воєнного стану. Проведений аналіз змін до Податкового кодексу України та їх вплив на реалізацію прав та обов'язків, пом'якшення відповідальності, спонукав зробити висновок про необхідність поступового повернення до стандартного регулювання.

Аналіз зарубіжного досвіду засвідчив, що виокремлення великих платників податків стало можливим із запровадженням сегментованої податкової системи. Так, Австралія, Велика Британія та США одними з перших диференціювали платників податків задля сприяння якості податкового контролю. Побудові такої системи сприяло розуміння, що кожен із них має свої особливості, індивідуальні аспекти діяльності і, відповідно, стикається з різними ризиками. Дисертантка звертає увагу на критерії віднесення платників податків до великих. Вони можуть змінюватися від особливостей податкової політики держави.

Проведене дослідження завершується висновками в яких надаються конкретні пропозиції та рекомендації. Висновки відповідають отриманим результатам, завданням та меті дослідження, мають вагому аргументацію, належним чином обґрунтовані і характеризуються високим рівнем достовірності.

Викладення міркувань дисертанткою здійснюється послідовно, всі підрозділи взаємопов'язані, містять усі необхідну інформацію для розкриття питання, яке досліджується у відповідному підрозділі, розкриває конкретне поставлене завдання, повторів у викладенні матеріалу не спостерігається. Сформульовані у роботі висновки та ідеї авторка підкріплено посиланням на положення нормативно-правових актів.

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 Гуменюк О.І. дослідити ключові аспекти обраної нею проблематики, розв'язання яких має важливе теоретичне і практичне значення, і які на сучасному етапі залишаються малодослідженими.

Аналіз змісту дисертації дозволяє стверджувати, що її авторка переконливо обґрунтував низку положень, які відрізняються науковою новизною. Загальна наукова новизна роботи полягає у комплексному дослідженні теоретичних проблем правового регулювання та практичних аспектів правового статусу великих платників податків.

У дисертації обґрунтовано низку важливих положень для податкового права та практики діяльності органів державної податкової служби. На основі проведеного дослідження сформульовано ряд нових наукових положень і висновків, зокрема, вперше сформульовано авторське визначення поняття «великий платник податків – юридична особа»; «великий платник податків – фізична особа»; 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.

Основні наукові результати дослідження достатньо повно висвітлені у трьох наукових статтях, які опубліковано у фахових періодичних виданнях та одній у зарубіжному виданні. Важливі положення дослідження викладені також у матеріалах трьох наукових конференцій, які оформлені у вигляді тез. Усі публікації відповідають темі дисертації, є різноманітними за своїм змістом, всебічно розкривають новизну одержаних результатів, повною мірою відображають зміст трьох розділів дослідження. Ідеї та розробки, що належать співавторам, разом з якими було опубліковано наукову статтю в дисертації не використовувалися.

Дисертаційне дослідження Гуменюк О.І. проведено на високому науковому та методологічному рівнях, результати та основні положення дисертації, що виносяться на захист, відповідають усім вимогам, що висуваються для здобуття ступеня доктора філософії, є обґрунтованими, логічними та мають високий ступінь наукової новизни та практичне значення, тому, зважаючи на вище викладене, можна стверджувати, що здобувачка в достатній мірі опанувало методологію наукової діяльності та заслуговує на позитивну оцінку рецензента.

Теоретичне і практичне значення результатів дослідження. Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що сформульовані в дисертації теоретичні положення, висновки та пропозиції мають як наукову, так і прикладну цінність, а тому можуть бути використані: у правотворчій діяльності – для вдосконалення норм податкового законодавства України щодо правового регулювання статусу великих платників податків; у правозастосовній практиці – з метою підвищення ефективності роботи податкових органів, в тому числі по притягненню до відповідальності; в науково-дослідній діяльності – як підґрунтя для

подальших наукових розвідок у сфері податкових правовідносин; в освітньому процесі – при викладанні навчальної дисципліни «Податкове право України» та суміжних юридичних дисциплін, в яких йдеться про платників податків, а також при розробці навчальної літератури та посібників.

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 дисертаційної роботи, 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 дисертаційної роботи та відповідає її змісту.

Дискусійні положення та зауваження до дисертації. Оцінюючи належним чином зміст дисертаційної роботи Гуменюк О.І., необхідно вказати на окремі зауваження щодо положень роботи, які потребують уточнення. Крім того, деякі із зауважень потребують від дисертантки додаткової аргументації. А саме:

1. Дисертація детально розкриває поняття, ознаки, структуру статусу ВПП. Проте занадто чітке нормативне закріплення складових може обмежити гнучкість податкового адміністрування. Хотілося б дізнатися, як автор бачить баланс між деталізацією і дискреційністю? Які саме ризики передбачає автор у разі надмірної деталізації правового статусу великих платників податків у Податковому кодексі? Чи не стане це підставою для правового формалізму і зловживань з боку як платників, так і податкових органів?

2. У роботі комплексно розкривається структура статусу великих платників податків, однак категорія гарантій (особливо процесуальних – щодо перевірок, оскаржень, тощо) не представлена як самостійний елемент, хоча в зарубіжній практиці вона є критично важливою. Чому у структурі правового статусу великих платників податків не виокремлено елемент «податкових гарантій» або «інструментів захисту» платника як окрему складову, попри численні посилання на права, інтереси та відповідальність?

3. У роботі подано аналіз моделей великих платників податків у державах загального права, що, безперечно, є цінним. Водночас залишилось поза увагою дослідження практики країн Східної Європи, які також проходили через процес трансформації податкових систем і мають більш споріднену правову, історичну та інституційну базу з Україною. Чому для порівняльного аналізу обрано саме Австралію, Велику Британію, США, Нову Зеландію та Ірландію, а не країни з більш подібною до України правовою системою, наприклад Польщу, Литву чи Румунію?

Наведені зауваження, не впливають на загальний позитивний висновок щодо якості проведеного дослідження. Ці уточнення не заперечують цінності дисертації, а навпаки, поглиблюють наукову дискусію, дають можливість уточнити авторську позицію та визначити напрями для подальших досліджень.

Відсутність порушень академічної доброчесності. У ході вивчення як дисертаційного дослідження, так і наукових публікацій, фактів порушень академічної доброчесності не виявлено. Дисертація Гуменюк Оксани Іванівни «Правовий статус великих платників податків», є оригінальною, самостійно виконаною науковою працею. На нашу думку, дисертантка дотрималася академічної доброчесності.

ВИСНОВОК **про відповідність дисертації встановленим вимогам**

Дисертація Гуменюк Оксани Іванівни на тему «Правовий статус великих платників податків», подана на здобуття ступня доктора філософії, є комплексним, цілісним, завершеним науковим дослідженням, містить нові науково-обґрунтовані результати, що відрізняються новизною у постановці і вирішення проблем правового статусу великих платників податків з метою розробки наукових пропозицій удосконалення законодавства галузі знань 08 «Право» спеціальності 081 «Право» та вимогам Порядку підготовки здобувачів вищої освіти ступеня доктора філософії та доктора наук у закладах вищої освіти (наукових установах), затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 2016 р. № 261 (зі змінами від 03 квітня 2019 року № 283 та 19 травня 2023 р. № 502), наказу МОН України № 40 від 12 січня 2017 року «Про затвердження Вимог до оформлення дисертації» (зі змінами від 31 травня 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», затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 р. № 44, а її авторка Гуменюк Оксана Іванівна заслуговує на присудження ступеня доктора філософії з галузі знань 08 – Право за спеціальністю 081 «Право».

Рецензент:

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

Олена МЕЛЬНИК