

ВІДГУК
офіційного опонента - доктора юридичних наук, професора
НОВИЦЬКОГО АНДРІЯ МИКОЛАЙОВИЧА
на дисертацію *Гуменюк Оксани Іванівни*
на тему: « ПРАВОВИЙ СТАТУС ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ
ПОДАТКІВ», представлену на здобуття наукового ступеня доктора
філософії
з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право»

Актуальність теми дослідження. Актуальність дослідження правового статусу великих платників податків (далі - ВПП) зумовлюється низкою суттєвих правових, економічних і суспільних чинників, що мають як національне, так і міжнародне значення. По-перше, великі платники податків забезпечують суттєву частину податкових надходжень до державного бюджету України, і тому від ефективності правового регулювання їх статусу залежить стабільність бюджетної системи, фінансування оборони, соціальних програм та державного управління, особливо в умовах воєнного стану.

По-друге, податкове законодавство України перебуває в постійному процесі трансформації, зокрема в контексті імплементації міжнародних стандартів (зокрема Плану BEPS), цифровізації податкового адміністрування, а також у відповідь на виклики, спричинені повномасштабною збройною агресією Російської Федерації. У цьому контексті правовий статус великих платників податків також зазнав динамічних змін, що потребує наукового осмислення й систематизації.

По-третє, відсутність уніфікованих і чітко визначених критеріїв ідентифікації великих платників податків у національному законодавстві спричиняє правову невизначеність та ускладнює формування реєстрів, здійснення податкового супроводження й ефективну фіскальну політику. Спроба наукового обґрунтування нової концепції поділу великих платників на юридичних і фізичних осіб, резидентів і нерезидентів, відповідає світовим підходам та потребам внутрішньодержавного управління.

По-четверте, в умовах загострення фіскального тиску та дефіциту бюджету, що особливо актуально в період війни, важливо не лише збільшити податкові надходження, а й забезпечити справедливість та збалансованість податкового навантаження. У цьому сенсі ініціатива щодо впровадження прогресивної системи оподаткування великих платників податків є надзвичайно актуальною.

По-п'яте, в умовах розвитку електронної комерції, цифровізації державного управління та впровадження механізмів е-аудиту, постає потреба в оновленні правових підходів до реалізації податкового обов'язку великими платниками, гарантування їх прав та відповідальності. Це потребує нової парадигми у визначенні змісту їх правового статусу.

Отже, слід зазначити, що все вищевикладене, а також відсутність окремого самостійного дослідження, безпосередньо присвяченого правовому статусу великих платників податків, обумовлюють актуальність теми дисертаційної роботи Гуменюк Оксани Іванівни на тему: «Правовий статус великих платників податків»

Наукова обґрунтованість положень, сформульованих у дисертації підтверджується критичним аналізом існуючих праць, прямо чи опосередковано присвячених правовому статусу великих платників податків, науково-практичної літератури та положень чинного законодавства України, яким визначено правовий статус великих платників податків.

Такий підхід дозволив одержати достовірні, обґрунтовані результати, які підтверджуються власними судженнями та аргументами здобувачки.

Новизна представлених наукових положень та результатів сформульованих у дисертації не викликає сумнівів. Положення дисертації реально ґрунтуються на об'єктивних теоретичних дослідженнях, висновки є достовірно обґрунтованими та базуються на теоретичних судженнях авторки, підтверджує високий рівень теоретичних та практичних результатів роботи. Наукова й практична значущість теми полягає у необхідності:

удосконалення законодавчого регулювання статусу ВПП в умовах динамічних змін;

запровадження системного та диференційованого підходу до класифікації платників;

забезпечення фіскальної ефективності та правової визначеності; адаптації національної податкової політики до міжнародних стандартів і практик.

Ці фактори підтверджують, що обране дисертаційне дослідження є своєчасним, теоретично обґрунтованим та практично необхідним у сучасних умовах розвитку податкової системи України.

Одержані результати теоретичних положень, висновків та пропозицій, викладені в дисертації, становлять науково-теоретичний інтерес і можуть бути використані у: *науково-дослідній сфері* – під час наступних наукових досліджень у сфері податкових правовідносин;

– *освітньому процесі* – під час викладання дисципліни «Податкове право України» та інших правничих дисциплін, а також при укладанні підручників та навчальних посібників.

Високий рівень представленої роботи демонструє вдало визначений зміст роботи, правильно поставлені мета і завдання, а також методологічне підґрунтя роботи. Застосування такого комплексного підходу у поєднанні із загальновідомими та сучасними методами наукового пізнання надали змогу системно та всебічно охарактеризувати правовий статус великих платників податків у цілому та як системи елементів.

Варто відзначити, що здобувачка вперше сформулювала кілька важливих дефініцій і класифікацій (наприклад, поняття «великий платник податків – юридична особа/фізична особа», ознаки та критерії класифікації), що підтверджує самостійність дослідження та наукову чесність.

Слушною є думка авторки з приводу того, що виокремлюючи ознаки великих платників слід враховувати організаційно-правову форму діяльності; правовий статус; рівень прибутковості або дохідності діяльності, що забезпечує

взаємовідносини платника податків з органами контролю, які ведуть облік та здійснюють податкове супроводження великих платників податків.

Крім того дисертантка вдало зауважує, що стабілізація фінансової системи, відновлення роботи органів публічної влади та відкриття державних реєстрів мотивує державу поступово повертати правове регулювання податкових правовідносин у довоєнний стан, оскільки тільки такі заходи забезпечать належне фінансування видатків державного бюджету України на оборону та інші потреби для забезпечення безперервного функціонування публічної влади та збереження суверенітету державою.

Слід також погодитись із тим, що добровільна реалізація податкового обов'язку великими платниками податків сприятиме мінімізації ризиків притягнення до відповідальності за податкові правопорушення. Вона дає змогу великим платникам податків знизити витрати на податкові спори та судові процеси, що може значно збільшити їхню фінансову ефективність та конкурентоспроможність на ринку. В інших випадках орган контролю самостійно визначає податкове зобов'язання за наслідками документальної перевірки і приймає рішення про застосування фінансових санкцій, що в багатьох випадках призводить до виникнення податкового спору і, як наслідок, до збільшення навантаження на органи адміністративного та судового оскарження.

Беззаперечно прикладне значення має пропозиція здобувачки щодо використання зарубіжного досвіду встановлення критеріїв ідентифікації великих платників податків. Зокрема, враховувати не лише розмір доходів чи прибутків та сплачені за звітний період податки, а й види діяльності та структуру капіталу платників податків.

Незважаючи на складність доступу до відкритих реєстрів під час воєнного стану, авторка знайшла альтернативні джерела інформації, що свідчить про її наукову сумлінність.

Оксана Гуменюк не тільки аналізує законодавство, а й пропонує практичні рекомендації, зокрема: зміни до податкового законодавства; вдосконалення правозастосування; оптимізацію роботи податкових органів із великими платниками.

Варто відзначити як позитив те, що в роботі враховано зарубіжні підходи до класифікації великого підприємництва, порівняння з нормами міжнародного права.

Гуменюк Оксана не уникає складних питань (наприклад, тінізація, воєнний стан), і водночас не нав'язує однозначних суджень — аналіз виглядає виваженим і зваженим. Результати дослідження є об'єктивними, підтвердженими даними з різних джерел, відображають авторську позицію без викривлень або плагіату, та можуть слугувати базою для вдосконалення законодавства й правозастосування у сфері податкового регулювання.

Результати дисертаційного дослідження Гуменюк О. І. вирізняються високим рівнем достовірності, оскільки ґрунтуються на офіційних статистичних даних, нормативно-правовій базі та перевірених наукових джерелах. Методологія дослідження відповідає сучасним вимогам, а сформульовані авторкою наукові положення та пропозиції є логічним і обґрунтованим підсумком проведеної роботи.

Академічна доброчесність. Очевидних ознак порушення авторкою академічної доброчесності, зокрема випадків оприлюднення (частково або повністю) наукових (творчих) результатів, отриманих іншими особами, як результатів власного дослідження (творчості) та/або відтворення опублікованих текстів (оприлюднених творів мистецтва) інших авторів без зазначення авторства (академічний плагіат) не виявлено.

Повнота викладення наукових положень, висновків і результатів в опублікованих працях. Анотація дисертації відповідає її змісту та повністю відображає основні положення і результати дослідження. Дисертаційне дослідження та анотацію оформлено відповідно до встановлених вимог.

Основні положення відображено в 7 публікаціях, серед яких: 3 статті в наукових виданнях, включених до переліку наукових фахових видань України, 1 наукова стаття в міжнародному науковому журналі, що входить до наукометричної бази даних Web of Science; 3 тез доповідей на науково-практичних конференціях, круглих столах.

Дискусійні положення та зауваження до дисертації.

Позитивно оцінюючи дослідження Гуменюк Оксани Іванівни, відзначаючи його теоретичне та практичне значення, водночас слід констатувати, що окремі наукові положення мають дискусійний характер, а окремі потребують додаткових пояснень.

1. Авторка пропонує визначення «великий платник податків – фізична особа», вказуючи, що обсяг доходу має перевищувати один мільйон євро. Водночас у чинному Податковому кодексі України така категорія не виокремлюється. Цілком погоджуючись із можливістю виокремлення такого суб'єкту в окрему категорію, хотілось би побачити більш чітке та обґрунтоване визначення фізичної особи – великого платника податків, як самостійного суб'єкта фінансового (податкового) права, визначивши не тільки його правовий статус, а і охарактеризувавши його правосуб'єктність у податкових відносинах. Тому виникає питання чи не варто було б розширити аргументацію доцільності запровадження цієї категорії не лише з фіскальної точки зору, але й з точки зору захисту прав фізичних осіб у публічно-правових відносинах?

2. У підрозділі 2.1 здобувачка досліджує права та законні інтереси великих платників податків, визначаючи їх як «гарантовані державою варіанти можливої поведінки». Очевидно, запозичена із приватного права категорія «можлива поведінка» потребує додаткової аргументації застосування у податковому праві. Права у сфері податкового регулювання зазвичай мають імперативний характер, і тому категорія «можливої поведінки» вимагає уточнення щодо меж її реалізації.

3. Основні посили щодо взаємодії платників податків та податкових органів сформовані як надання адміністративних послуг у сфері оподаткування.

Особливо це стосується великих платників податків, адже вони є основними платниками і наповнювачами бюджетів усіх рівнів, тому і увага до них особлива. В той же час, у роботі, на мою думку, не достатньо приділено увагу висвітленню повноважень контролюючих органів, аналізу їх завдань в частині надання адміністративних послуг, забезпечення здійснення діяльності та контролю за повнотою сплати податкових платежів. Розділ, присвячений взаємодії великих платників податків з податковими органами, потребує подальшого поглиблення з урахуванням останніх змін до ПК України та євроінтеграційного поступу України.

4. У роботі слушно порушено питання тінізації діяльності великих платників податків як потенційної загрози для фіскальної безпеки держави. Разом з тим, як науковець, я очікував би більш ґрунтовного аналізу саме легальних механізмів податкової оптимізації, які широко використовуються у практиці великого бізнесу, зокрема трансферного ціноутворення, використання спеціальних юрисдикцій, холдингових структур тощо. Це дозволило б не лише показати потенційні зловживання в межах чинного законодавства, але й поглибити розуміння меж між допустимим податковим плануванням та ухиленням від оподаткування. Зважаючи на стратегічне значення ВПП у бюджетному процесі, таке дослідження було б доречним доповненням до загальної концепції правового статусу цієї категорії платників.

Водночас висловлені зауваження, насамперед, характеризують складність проблеми, що досліджується. Вони не мають істотного впливу на загальну позитивну оцінку дисертаційного дослідження Гуменюк Оксани Іванівни.

ВИСНОВОК

Дисертаційне дослідження Гуменюк Оксани Іванівни, на здобуття наукового ступеня доктора філософії на тему: «Правовий статус великих платників податків» є самостійною завершеною науковою працею, в якій отримано нові науково обґрунтовані результати, які забезпечують розв'язання важливих теоретичних та прикладних проблем визначення правового статусу

великих платників податків, повною мірою відповідає вимогам Порядку підготовки здобувачів вищої освіти ступеня доктора філософії та доктора наук у закладах вищої освіти (наукових установах), затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 2016 року №261 (зі змінами), пунктам 6–9 Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 року № 44 (зі змінами), а її авторка Гуменюк Оксана Іванівна заслуговує на присудження йому наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 – Право.

ОФІЦІЙНИЙ ОПОНЕНТ:

Перший проректор ЗВО
«Подільський Державний університет»
д.ю.н., професор

Андрій Новицький