

ВІДГУК
офіційного опонента – доктора юридичних наук, професора
ЧОРНОЇ ВІКТОРІЇ ГРИГОРІВНИ
на дисертаційну роботу Гуменюк Оксани Іванівни
на тему: «Правовий статус великих платників податків», подану на
здобуття ступеня доктора філософії
з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право»

Актуальність теми дослідження. Актуальність теми дослідження «Правовий статус великих платників податків» зумовлена рядом чинників, пов'язаних із трансформацією податкової системи України в умовах євроінтеграції, цифровізації економіки та зростання ролі великих суб'єктів господарювання у формуванні дохідної частини бюджету. В сучасних реаліях саме великі платники податків є ядром податкової системи, забезпечуючи значну частину надходжень до державного бюджету та відіграючи стратегічну роль у фінансовій стабільності держави. Великі платники податків відіграють зростаючу роль у формуванні державного бюджету та фінансової стабільності країни. Великі платники податків забезпечують значну частку надходжень до бюджету, тому ефективне правове регулювання їхнього статусу, взаємодії з податковими органами, прав та обов'язків має ключове значення для стабільності фіскальної системи.

В умовах податкової реформи, адаптації законодавства до європейських стандартів, а також цифровізації податкового адміністрування виникає потреба в чіткому визначенні правового статусу великих платників податків, порядку їх обліку, особливостей контролю та процедур взаємодії з державою. Недостатність доктринального осмислення цих аспектів та наявність правових прогалин можуть призводити до неоднозначного тлумачення норм, що негативно впливає як на адміністрування податків, так і на інвестиційну привабливість країни.

Крім того, в сучасних умовах глобалізації та зростання транснаціональної економічної активності великі платники податків дедалі частіше беруть участь у складних фінансових операціях, що потребує підвищеного рівня правового регулювання, забезпечення прозорості, запобігання ухиленню від оподаткування та недопущення зловживань. Це актуалізує потребу в науковому дослідженні правового статусу цієї категорії платників, аналізі міжнародного досвіду та виробленні рекомендацій щодо удосконалення вітчизняного законодавства.

Проте, правове регулювання статусу великих платників податків залишається фрагментарним і нормативно недостатньо узагальненим, що створює правову невизначеність та утруднює ефективне адміністрування податків. Необхідність системного підходу до осмислення та оновлення нормативної бази з

урахуванням як національної специфіки, так і зарубіжного досвіду, обумовлює важливість проведеного дослідження.

Саме тому, а також зважаючи на відсутність комплексних монографічних наукових праць із досліджуваної проблематики в науці, необхідність реформування діючого законодавства у цій сфері та активізації відповідної законопроектної роботи, тема дослідження Гуменюк Оксани Іванівни є актуальною, своєчасною та відповідає вимогам сучасності, а результати наукових пошуків автора мають науковий та практичний характер.

Оцінка науково рівня дисертації і наукових публікацій дисертанта.
Дисертація виконана відповідно до Пріоритетних напрямів фундаментальних та прикладних наукових досліджень у галузі права, затверджених постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 26.03.2021 № 12-21; 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; Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2021 р. № 1805-р; Національної стратегії доходів до 2030 року, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27.12.2023 № 1218-р.

Мета дисертаційного дослідження полягає у здійсненні комплексного дослідження 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.

Досягненню мети сприяє вирішення таких завдань: визначити поняття та ознаки великих платників податків; дослідити генезу правового регулювання статусу великих платників податків; охарактеризувати поняття та зміст правового статусу великих платників податків; дослідити особливості реалізації прав та законних інтересів великих платників податків; визначити процедури виконання податкових обов'язків великими платниками податків; виокремити правові засади відповідальності за невиконання податкових обов'язків великими платниками податків; розкрити зміст проблем, що виникають під час реалізації окремих елементів правового статусу великих платників податків, та запропонувати можливі шляхи їх вирішення; визначити особливості правового статусу великих платників податків в окремих зарубіжних країнах; сформулювати пропозиції щодо удосконалення правового регулювання статусу великих платників податків в Україні.

Предметом дисертаційного дослідження є правовий статус великих платників податків.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у сфері правового регулювання статусу великих платників податків.

Під час виконання дослідження були використані діалектичний, загальнонаукові та спеціально-наукові методи правових досліджень.

Авторкою відзначено, що великі платники податків не завжди є суб'єктами великого підприємництва. Аналіз зарубіжного досвіду застосування критеріїв виокремлення великих підприємств та великих платників податків показав, що критерії їх ідентифікації суттєво відрізняються залежно від країни діяльності та навіть стратегії податкової політики держави. Проте переважна більшість зарубіжних країн враховує такі ознаки, як прибутковість та суми сплачених до бюджетів податків. Про особливість правового статусу цієї групи платників податків свідчить процедура їх спеціального податкового обслуговування.

Зроблено висновок, що на підставі аналізу ПК України можна виділити такі специфічні ознаки, за якими платників податків можна віднести до великих: 1) статус юридичної особи або постійного представництва нерезидента на території України (великими платниками податків в Україні, на відміну від деяких зарубіжних країн, можуть бути виключно юридичні особи); 2) сума сукупного доходу; 3) загальна сума податків, сплачених за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали.

Авторкою наголошено, що з огляду на характеристики типових правових форм організації великого підприємництва можна визначити такі особливості діяльності ВПП: наявність сукупності повнофункціональних, однак відокремлених і географічно віддалених підрозділів головного підприємства, що є особливо актуальним для господарських структур, які функціонують на міжнародній арені; можливість підвищення фінансового потенціалу шляхом «переливання» прибутків через співпрацю з «офшорними» партнерами; охоплення різноманітних сфер ділової активності та інтересів широкого кола споживачів, що викликає необхідність постійного оновлення податкового законодавства та інтерпретації його колізій; безумовне провадження податкового планування на підприємстві та застосування заходів податкової оптимізації; залучення висококваліфікованих податкових консультантів для реалізації завдань податкового менеджменту суб'єкта господарювання.

Відзначено, що великий платник податків – юридична особа нами розглядається в статусі резидента та нерезидента 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.

Запропоновано до прав платників податків, що виникають на основі загального порядку адміністрування податків, належать: право великого платника податків звернутися до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, із заявою про попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях; право надіслати листом із повідомленням про вручення та з описом вкладеного або надати безпосередньо до органу контролю, який проводить перевірку, копії документів, які свідчать на користь платника, та які відмовляється врахувати посадова особа органу контролю; право подати разом із податковою декларацією доповнення за довільною формою, якщо платник податків вважає, що затверджена форма декларації збільшує або зменшує його податкові зобов'язання всупереч відповідним нормам ПК України; у випадку самостійного виявлення помилок у раніше поданій податковій декларації – право не подавати уточнювальну декларацію, якщо виправлені показники відображаються платником податків у складі податкової декларації за будь-який з наступних податкових періодів, що означає право обрання платником податків способу самостійного виправлення помилок, залежно від якого застосовуються зменшені розміри фінансових санкцій.

В роботі доведена позиція, що законні інтереси великих платників податків можуть змінюватись під впливом різних факторів, тоді як його суб'єктивні права залишаються незмінними, хоч певне їх коригування можливе, наприклад, у випадку внесення змін до податкового законодавства. Права великих платників податків можна визначити як закріплені в податковому законодавстві гарантовані державою варіанти можливої реалізації поведінки, які забезпечують можливість великого платника податків вчиняти конкретні дії, вимагати належної поведінки від посадових осіб органів контролю та вдаватися до захисту свого порушеного права. Права та законні інтереси платників податків є базовими для прав та законних інтересів ВПП, а тому виокремлювати особливі різновиди останніх не є доречним, особливо з огляду на те, що всі платники податків є рівними перед законом.

Авторкою зазначено, що основним суб'єктом відповідальності є великий платник податків, на якого покладається фінансова відповідальність; додаткову відповідальність несе фізична особа, яка є посадовою особою такого великого платника податків, до якої можуть бути застосовані заходи адміністративної чи кримінальної відповідальності.

Особливості правового режиму воєнного стану, порядок його введення та скасування, правові засади діяльності органів державної влади, військового командування, військових адміністрацій, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій, гарантії прав і свобод людини і громадянина та прав і законних інтересів юридичних осіб визначено Законом України «Про правовий режим воєнного стану» від 12.05.2015 р. № 389-VIII.

Розділ 3 присвячено дослідженню трансформації правового статусу великих платників податків в умовах воєнного стану та пошуку підходів до його адаптації з урахуванням поточних викликів. Головні проблемні напрями, які порушує Гуменюк О.І. зосереджені на динаміці змін правового статусу в кризових умовах, розширення прав або пом'якшення обов'язків і відповідальності великого платника на початковому етапі воєнного стану проти необхідності мобілізації бюджетних надходжень. Зміни, що звільняють від відповідальності платників, які не мають ресурсів сплатити податки, та вдосконалення процедур підтвердження таких обставин.

Запозичення зарубіжного досвіду сегментації та ідентифікації ВПП в мирний і кризовий час, зокрема можливість розширення кола великих платників за рахунок фізичних осіб.

Відзначено, що протягом 2022–2024 рр. правовий статус великих платників податків зазнавав постійних змін. Станом на 2024 рік держава здебільшого повернула правове регулювання діяльності великих платників податків до довоєнного стану, проте досі (станом на 2025 рік) воно не відновлене в повному обсязі. Наразі залишаються чинними норми, що знімають відповідальність за невиконання податкового обов'язку з осіб, які об'єктивно не мають можливості виконати податковий обов'язок, але при цьому вдосконалений порядок доведення такої неможливості.

Зміни, яких на початку воєнного стану зазнав правовий статус великих платників податків, полягали в частковому розширенні їхніх прав, зменшенні обов'язків, пом'якшенні відповідальності. Стабілізація фінансової системи, відновлення роботи органів публічної влади та відкриття державних реєстрів сприяють поступовому відновленню регулювання правового статусу великих платників податків. Ці процеси зумовлені необхідністю фінансування видатків державного бюджету України на оборону та інші потреби для забезпечення безперебійного функціонування публічної влади та збереження суверенітету державою.

Повнота викладу основних положень дисертації у наукових виданнях та апробація результатів дослідження.

Основні результати дослідження та рекомендації щодо вдосконалення податкового законодавства України було представлено в доповідях на трьох

науково-практичних конференціях та інших наукових заходах, а саме: X Науково-практичній конференції «Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку», присвяченій науковій школі заслуженого юриста України, професора, д. ю. н. Віктора Тарасовича Білоуса (м. Ірпінь, 30 жовтня 2024 р.); Міжнародна науково-практична конференція «Право в епоху глобальних загроз: війна, екологічні катастрофи та транснаціональна злочинність як виклики для національних правових систем» (м. Київ, 25 квітня 2025 р.); III Міжнародній науково-практичній конференції «Innovative Solutions in Science: Balancing Theory and Practice» (м. Сан-Франциско, США, 28–30 квітня 2025 р.).

Ключові наукові положення та результати дисертаційного дослідження висвітлено у 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.

Кількість, обсяг та зміст друкованих праць надають авторові право публічного захисту дисертації. Текст анотації відповідає її змісту.

Новизна представлених теоретичних та/або експериментальних результатів проведених здобувачем досліджень, повнота викладу в опублікованих працях.

Аналіз тексту дисертації, анотації, наукових публікацій Гуменюк О.І. дозволяє зробити висновок про наукову новизну та обґрунтованість отриманих результатів. 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.

Відсутність (наявність) порушення академічної доброчесності.

Дисертаційна робота Гуменюк О.І. є самостійно виконаною кваліфікаційною науковою працею. Дисертація містить необхідні посилання та використані джерела інформації, статистичні дані тощо відповідають нормам законодавства про авторське право. За результатами перевірки роботи на академічний плагіат ознак академічного плагіату не виявлено, що дозволяє зробити висновок про відсутність порушень академічної доброчесності.

Теоретичне і практичне значення результатів дослідження.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що основні положення дисертаційної роботи можуть бути використані у:

- *заколотворчості* – з метою удосконалення чинного податкового законодавства;
- *правозастосуванні* – для вдосконалення практичної діяльності податкових органів;
- *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.

Оцінка змісту дисертації, її завершеності в цілому.

Дисертація складається з анотації, вступу, трьох розділів, що послідовно об'єднують 8 підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатку. Загальний обсяг дисертації становить 183 сторінок, із яких основного тексту 162 сторінки. Список використаних джерел складає 187 найменувань на 19 сторінках та 1 додаток на 2 сторінках.

Структура дисертаційної роботи, обрана з урахуванням теоретичної та практичних аспектів проблеми, сприяла належному висвітленню предмету дисертаційного дослідження, забезпечила обґрунтованість основних положень роботи, засвідчила наукову та практичну значущість дисертації, високий рівень отриманих у процесі дослідження результатів, вміння належним чином аргументувати обрану наукову позицію.

Зауваження щодо оформлення та змісту дисертації, запитання до здобувача.

Оцінюючи позитивно рецензовану роботу, необхідно вказати на наявність певних недостатньо аргументованих положень, дискусійних моментів, які мають своїм наслідком такі зауваження:

1. При обговоренні/аналізу розширення контролю над великими платниками, особливо якщо це стосується фізичних осіб, неминуче постає потреба врахувати права та гарантії суб'єктів, уникнути зловживань і забезпечити легітимність податкових процедур. Етичні обмеження — це рамка, яка гарантує, що посилений контроль залишається законним, справедливим і збалансованим із правами і свободами платників. Тому які етичні обмеження слід врахувати при посиленому контролі за фінансами великих платників (наприклад, захист персональних даних фізосіб-підприємців)?

2. Під час аналізу тих частин дисертації, де автор розглядає імплементацію міжнародних норм і рекомендацій у вітчизняне податкове законодавство щодо великих платників виникло питання, зокрема це стосується – виникнення ризиків регуляторної несумісності які можуть виникнути при імплементації міжнародних рекомендацій у вітчизняне законодавство щодо ВПП?

3. Питання виникло на основі аналізу тих фрагментів дисертації, де обговорюється юридична відповідальність великих платників і зазначається: «Відсутність нормативно закріпленого поняття «вина» у Податковому кодексі України дещо ускладнює процес притягнення до відповідальності великих платників податків. Законодавство не містить визначення цієї категорії, що призводить до неоднозначного тлумачення...». Тому, чи можливо на думку автора чітко врегулювати поняття «вини» у Податковому кодексі для великих платників, аби уникнути двозначності, але не створити надмірних перешкод для застосування санкцій?

4. Обмежений емпіричний аналіз. В роботі бракує системного аналізу актуальної судової практики з питань реалізації прав або відповідальності великих платників податків. Такий аналіз дозволив би глибше розкрити практичні аспекти проблеми.

5. Авторка наводить проєкт змін до Податкового кодексу України від 2015 року щодо заможних фізичних осіб, однак зазначає, що документ «не був прийнятий». Чи не доцільно було б проаналізувати причини його відкликання та потенційний ризик правового вакууму, який виникає у зв'язку з відсутністю чіткого регулювання статусу заможних фізичних осіб в Україні?

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 Гумнюк Оксани Іванівни, на здобуття ступеня доктора філософії «Правовий статус великих платників податків» є самостійною завершеною науково-дослідною працею, містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело у якій отримані нові науково обґрунтовані результати, що вирішують важливе для науки питання – теоретичні та практичні аспекти.

Дисертація відповідає вимогам, що пред'являються до відповідного різновиду наукових робіт. За своїм змістом, актуальністю, новизною, важливістю одержаних авторкою наукових результатів, їх достовірністю і обґрунтованістю, науковою цінністю сформульованих положень і висновків є самостійним, завершеним дослідженням, відповідає усім 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) і може бути рекомендована до захисту у разовій спеціалізованій вченій раді, а її авторка Гуменюк Оксана Іванівна заслуговує на присудження ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право».

Офіційний опонент:

доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри публічного та міжнародного права
ННІ «Юридичний інститут»
КНЕУ імені Вадима Гетьмана

Вікторія ЧОРНА