

ВІДГУК
офіційного опонента доктора юридичних наук, професора
РЯДІНСЬКОЇ Валерії Олександрівни на дисертацію
КОВАЛЬЧУК Олени Костянтинівни на тему «Правовий режим
одноразового (спеціального) добровільного декларування активів
фізичних осіб», подану на здобуття наукового ступеня доктора філософії в
галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право»

Актуальність теми дисертаційного дослідження.

15 червня 2021 року Законом України № 1539-ІХ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету», розділ ХХ Податкового кодексу України доповнено підрозділом 9-4 та запроваджено особливий порядок добровільного декларування фізичною особою належних їй активів, розміщених на території України та/або за її межами, якщо такі активи були одержані (набуті) за рахунок доходів, що підлягали в момент їх нарахування (отримання) оподаткуванню в Україні та з яких не були сплачені або сплачені не в повному обсязі податки і збори відповідно до вимог законодавства з питань оподаткування та/або міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, та/або які не були задекларовані в порушення податкового та валютного законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом будь-якого з податкових періодів, що мали місце до 1 січня 2021 року –одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб.

Сутність одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб полягала в тому, що законодавець запропонував певним категоріям фізичних осіб «висвітлити» доходи, отримані до певного, визначеного у цьому законі моменту, і, у випадку, якщо вони отримані з порушенням податкового законодавства (з них не були сплачені або сплачені не в повному обсязі податки і збори), гарантував не притягнення осіб до відповідальності за їх отримання за умов сплати такими особами одноразового збору до бюджету.

Фактично, з 1 вересня 2021 року до 1 березня 2023 року в Україні була проведена податкова амністія (амністія капітал), сутність якої пролягала в тому, щоб за допомогою адміністративних і економічних заходів, спрямованих на повну або часткову легалізацію фінансових ресурсів тіньового бізнесу і господарських процесів, що раніше вважалися незаконними, а також помилування осіб, що вчиняли ці дії, створити умови для висвітлення нелегального капіталу та поповнення державного бюджету.

Податкові амністії зазвичай є неоднозначним заходом впливу законодавця на податкові правовідносини в країні, оскільки передбачають

«пробачення» платників податків, які не сплатили (сплатити не в повному обсязі) встановлені податки і збори. Застосування подібного заходу негативно впливає на податкову дисципліну, створює конкурентні переваги, вважається неетичним та сумнівним. Проте український законодавець вирішив, що умови, які призвели до ухилення від оподаткування певними суб'єктами господарювання (невиважена податкова політика України з моменту набуття нею незалежності, невивіреним податковий тиск на підприємців, неоднозначні процеси приватизації, корупція та інші негативні аспекти розвитку сфери господарювання та її оподаткування, притаманні Україні як пострадянській країні) та можливі надходження до державного бюджету від сплати одноразового збору (позиціонувалося надходження до бюджету до 2 млрд. гривень), є достатніми та обґрунтованими підставами для проведення в країні податкової амністії.

Правовий механізм одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб, аналіз його результатів, виявлення недоліків правового механізму – все це потребує наукового осмислення, а саме тому актуальність дисертаційного дослідження О.К. Ковальчук не викликає сумнівів. Представлена робота є одним із перших у вітчизняній правовій науці комплексним науковим дослідженням правового регулювання одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб в Україні.

Про актуальність обраного напрямку дисертаційного дослідження свідчить також те, що дослідження проведено на виконання Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2022–2024 роки, затвердженого Наказом Державної податкової служби України від 22.11.2021 р. № 965, цілей Сталого розвитку України на період до 2030 року, затверджених Указом Президента України від 30.09.2019 р. № 722/2019, Національної стратегії сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні на 2021–2026 роки, затвердженої Указом Президента України від 07.09.2021 р. № 487/2021, Пріоритетних напрямків фундаментальних та прикладних наукових досліджень у галузі права, затверджених постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 26.03.2021 р. № 12-21, а також на виконання програми досліджень Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова «Управлінські та правові засади забезпечення сталого розвитку України як європейської держави» (номер державної реєстрації 0108U008927).

Ступінь обґрунтованості та достовірності наукових положень, висновків і рекомендацій, які сформульовані в дисертації, підтверджений теоретичною та методологічною базою дослідження, критичним аналізом та узагальненням наукових праць, комплексним аналізом законодавства й міжнародної практики в даній сфері.

Передусім, позитивним слід визнати чітке визначення авторкою об'єкта і предмета дослідження, що, на жаль, сьогодні нечасто зустрічається в наукових роботах такого рівня. Правильне розуміння об'єкта та предмета дослідження дозволило дисертантці зробити свою наукову ідею цілісною, обґрунтованою, донести до наукової громадськості власні ідеї та пропозиції, а також уникнути формалізму та зробити дисертацію вагомим внеском у правничу науку. Крім

того, під час підготовки дисертаційного дослідження в комплексі використано сучасні загальні та спеціальні методи наукового пізнання такі як діалектичний, структурного та функціонального аналізу, історико-правовий та порівняльно-правовий, а також спеціально-юридичний методи.

З аналізу дисертації видно, що під час проведеного дослідження було використано не лише юридичну літературу, а й цінний емпіричний матеріал, що дозволило дисертантці досягти високого ступеня обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій. Очевидно, що авторка, працюючи над написанням дисертації, дотримувалася процедури систематизації наукової літератури під час її аналізу. У процесі дослідження дисертантка не абстрагувалася у наукову розробку проблеми, а поставила конкретні та чіткі завдання, у зв'язку з чим дисертація отримала цікавий та корисний напрям не лише в науковому руслі, що дозволило одержати практичні результати, сформулювати корисні для практичного застосування висновки.

У першому розділі дисертації досліджено теоретико-правові основи податкової амністії, де розглянуто загальнотеоретичні підходи до характеристики податкової амністії, визначено мету та види податкових амністій. Другий розділ роботи присвячений аналізу досвіду правового регулювання реалізації податкових амністій в Україні та передемовах проведення одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб як виду податкової амністії. У третьому розділі дисертації О.К. Ковальчук розкриває безпосередньо правовий механізм одноразового (спеціального) добровільного декларування.

Новизна наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації.

Наукова новизна роботи полягає в тому, що дисертація є одним із перших в українській правовій науці комплексних праць, присвячених з'ясуванню правового регулювання одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб в Україні, у результаті чого сформульовано низку основних наукових положень і зроблено висновки, що мають наукову новизну та практичну значимість.

У роботі враховано положення як національного, так і міжнародного законодавства, проаналізовано теоретичний та практичний матеріал, що стосується одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб України.

Переважає більшість положень, винесених автором на захист, та висновків, є новими або містять значну частку новизни. Зокрема, дисертантом вперше визначено особливості одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб в Україні як виду податкової амністії (розповсюдження на фізичних осіб (на резидентів та нерезидентів), у тому числі на самозайнятих осіб; передбачення гарантій звільнення суб'єктів декларування від відповідальності за порушення не лише фінансового, але й кримінального та адміністративного законодавства; обмеженість темпоральної дії; диференціювання ставок; можливість застосування розстрочки при сплаті збору за таке декларування; анонімність джерел одержання або набуття об'єктів декларування; застосування заходів запобігання легалізації доходів, отриманих

злочинним шляхом тощо) та диференційовано її стадії (на нормативні та внутрішньо-організаційні).

Слушною слід визнати позицію дисертантки, яка вказує, що в повному обсязі мета одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб Україні не досягнута і визначає причини цього (недосконалість правового механізму такого виду податкової амністії; введення воєнного стану в Україні; недостатність гарантій від держави для фізичних осіб-суб'єктів одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб).

Слід підтримати констатовану авторкою наявність законодавчих колізій щодо регламентації положень про анонімність джерел одержання (набуття) декларантом об'єктів декларування, яка полягає в тому, що, з одного боку, законодавець регламентує положення щодо анонімності джерел одержання (набуття) об'єктів декларування, тобто тих активів, які декларує відповідний платник податків, а з іншого боку, покладає на банк зобов'язання перевірити походження коштів, що декларуються, у процесі фінансового моніторингу.

Досить цікавою є думка О.К. Ковальчук з приводу того, що одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб має багатоаспектну мету (утвердження світових стандартів у сфері оподаткування в національному податковому законодавстві, а також повноцінного входження України до Європейського співтовариства; легалізація доходів платників податків; поповнення бюджету грошовими коштами; формування умов для чесного ведення бізнесу; запобігання відтоку коштів у низькоподатковій юрисдикції; детінізація національної економіки країни; забезпечення підтримки національної економіки та підтримки бізнесу, надходжень до бюджетів безпосередньо в умовах воєнного стану; репарація капіталів, аби повернуті кошти працювали на власника та на економіку нашої держави; побудова довірчих відносин платників податків та контролюючих органів. Запропоновано вказані цілі поділяти на дві групи економічні (ті, що пов'язані з економікою країни, грошовими коштами платників податків) та організаційно-імплементаційні (ті, які пов'язані з певними заходами, що позитивно впливатимуть у подальшому на національну економіку держави)).

Заслуговують на увагу аргументи авторки щодо характеристики податкової амністії як галузевої амністії з урахуванням умовності характеру її реалізації, виключення індивідуалізації суб'єктів, різновекторності, добровільності участі, можливості включення у процедуру податкової амністії платників податків в межах темпорального періоду її дії, відсутності у кодифікованому нормативному акті загальних положень про проведення податкових амністій, передбачення звільнення платника податків лише від фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, забезпечення анонімності щодо джерел походження активів, що легалізуються, тощо.

До безперечних переваг наукової роботи слід також віднести аналіз законодавчих новацій, пов'язаних із введенням воєнного стану в Україні, характеристику інституту розстрочення, що може застосовуватись саме при

одноразовому (спеціальному) добровільному декларуванні активів фізичних осіб, визначення критеріїв класифікації податкової амністії.

Робота містить й інші ґрунтовні пропозиції та теоретичні висновки, що заслуговують на підтримку.

Таким чином, роботі притаманна наукова новизна, в ній порушено низку невисвітлених вітчизняною юридичною наукою проблем проведення податкових амністій в цілому та амністії капіталів (яким є одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб) зокрема та запропоновані шляхи їх розв'язання, що дозволить сформувані обґрунтовані висновки про доречність проведення таких амністій та удосконалити їх правовий режим.

Повнота викладення наукових результатів в опублікованих працях здобувача.

Основні наукові положення та висновки дисертації відображено в 9 публікаціях (5 наукових статтях, опублікованих у фахових виданнях (1 з яких у іноземному виданні) і тезах 4 доповідей на науково-практичних конференціях та круглих столах). Всі праці виконані авторкою одноособово.

Список зазначених праць наведено в дисертації у повному обсязі. Публікації відповідають вимогам до опублікування результатів дисертацій на здобуття наукового ступеня доктора філософії.

Анотація оформлена згідно чинних вимог, у розширеній формі повністю розкриває основні положення дисертаційної роботи, не містить інформації, яка відсутня в роботі.

Дисертанткою опрацьовано достатню кількість наукових праць українських та зарубіжних вчених (172 джерела), що свідчить про високий рівень обізнаності авторки у питаннях, досліджених у науковій роботі.

Дискусійні положення дисертаційної роботи.

Позитивно оцінюючи зміст дисертації в цілому, вважаємо за необхідне звернути увагу здобувачки на деякі положення, котрі, на наше переконання, потребують уточнення чи додаткової аргументації:

1. Досліджуючи наукові підходи до аргументації доцільності проведення податкових амністій як способу звільнення від відповідальності платників податків за порушення норм податкового законодавства за умови надання можливості таким платникам добровільно висвітлити свої доходи, які не були належним чином легалізовані у свій час за умова сплати певної суми (збору), авторка зазначає, що позиція щодо дискримінаційності податкових амністій є однобічною. На наш погляд, таке ствердження дисертантки є недостатньо аргументованим і потребує додаткового висвітлення при публічному обговоренні під час захисту дисертації.

2. Більш детального висвітлення, на наш погляд, потребують результати одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб, яке було розпочато з 1 вересня 2021 року, а завершилося 1 березня 2023 року, та причин недосягнення його мети, якою обумовлювалося проведення цього виду податкової амністії

3. Досліджуючи правовий механізм одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб, дисертантка визначає, що на результативність проведення цього заходу вплине достатність гарантій не притягнення до відповідальності особи, яка має намір скористатися таким декларуванням. Проте у подальшому авторка відходить від розвитку цієї думки, і зосереджується на необґрунтованості закріплення гарантій звільнення платників податків від адміністративної та кримінальної відповідальності за несплату податків і зборів з доходів, що стали джерелом походження таких активів, у нормах Податкового кодексу України. З огляду на це, вважаємо необхідним визначити, чи достатніми, на думку авторки, були гарантії не притягнення до відповідальності особи, яка мала намір скористатися одноразовим (спеціальним) добровільним декларування активів фізичних осіб, і чи вплинуло це на результати проведеної податкової амністії.

4. Для удосконалення правового режиму реалізації податкової амністії й, зокрема, такого її виду, як одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб, дисертантка пропонує розробити Положення Національного банку України «Про порядок відкриття та ведення спеціальних поточних рахунків в національній та іноземних валютах, банківських металах для одноразового (спеціального) добровільного декларування», у якому закріпити порядок відкриття та подальшого управління відповідними рахунками й передбачити можливість платника податків–декларанта відкривати відповідні рахунки без проведення фінансового моніторингу й додаткових перевірок джерел походження коштів та інших його активів. Вважаємо таку пропозицію недоречною, враховуючи, що одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб, запроваджене Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету» від 15 червня 2021 року № 1539-IX завершено 1 березня 2023 року, а у випадку проведення нової податкової амністії, її порядок буде врегульовуватися іншими правовими нормами.

Проте, наведені зауваження носять дискусійний характер і не впливають на загальну позитивну оцінку роботи, аналіз змісту якої свідчить про цілісність і самостійність проведеного дослідження, його актуальність.

Висновок щодо відповідності дисертації встановленим вимогам.

Аналіз тексту дисертації свідчить про відсутність порушення авторкою вимог академічної доброчесності. У роботі наявні посилання на джерела інформації у разі використання ідей, розробок, тверджень інших авторів; дотримано вимоги норм законодавства про авторське право; надано достовірну інформацію про результати наукової діяльності, використані методики досліджень і джерела інформації. Зокрема, у дисертаційному дослідженні не виявлено ознак академічного плагіату, самоплагіату, фабрикації, фальсифікації.

Викладені в дисертації рекомендації та конкретні пропозиції щодо вдосконалення чинного законодавства України є теоретично обґрунтованими та аргументованими. Тема дисертації є актуальною, сформульовані автором висновки та рекомендації є достатньо аргументованими, характеризуються науковою новизною та мають значення не лише для теорії податкового права, але й для правозастосовної практики.

Таким чином, дисертація, представлена Оленою Костянтинівною Ковальчук, є самостійним завершеним науковим дослідженням, у якому отримані нові науково-обґрунтовані результати, спрямовані на вирішення наукового завдання, що має істотне значення для розвитку української науки адміністративного права та правозастосування.

Зважаючи на викладене, можна дійти загального висновку, що дисертація на тему «Правовий режим одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб», яка підготовлена за спеціальністю 081 «Право», відповідає вимогам 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 р. № 44, і авторка дисертації – Ковальчук Олена Костянтинівна, заслуговує присудження наукового ступеня доктора філософії в галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

Офіційний опонент:

**професор кафедри кримінального права,
кримінології, цивільного та господарського права**

Вищого навчального закладу

«Національна академія управління»

доктор юридичних наук, професор

Валерія РЯДІНСЬКА