

До спеціалізованої вченої ради
ДФ 70.895.036 у Хмельницькому
університеті управління та права імені
Леоніда Юзькова

РЕЦЕНЗІЯ

доктора юридичних наук, професора
Бригінця Олександра Олексійовича на дисертацію
Олени Костянтинівни КОВАЛЬЧУК
на тему «Правовий режим одноразового (спеціального) добровільного
декларування активів фізичних осіб»,
поданої на здобуття освітньо-наукового ступеня доктора філософії в
галузі 08 Право за спеціальністю 081 Право

Актуальність теми дисертаційного дослідження полягає у тому, що в сучасних непростих умовах існування України досить важко переоцінити важливість розумного впорядкування дохідної бази бюджету. Саме тому діюча в державі система оподаткування відіграє ключову роль в забезпеченні власної податкової безпеки. Вона позначається на підтриманні належного рівня оборони, громадського правопорядку держави, забезпеченні сприятливих умов розвитку духовно-культурного життя населення, вирішенні різноманітних соціальних проблем, тощо. Одним із найбільш ефективних наповнювачів бюджету в державах Європейського Союзу є оподаткування активів фізичних осіб, і саме аналізом такої діяльності в нашій державі займається авторка представленої роботи. За допомогою такого оподаткування держава має можливість впливати на рівень доходів і накопичень громадян, так як перерозподіляє доходи кожного члена суспільства, так як кожен з них стає учасником бюджетного процесу щодо формування доходів держави. Сучасні науковці активно вивчають позитивні та негативні зміни у законодавстві стосовно оподаткування активів фізичних

осіб, доцільність та ефективність їх видозмінення. Дійсно, неналежний рівень оподаткування активів фізичних осіб досить часто був предметом наукових дискусій, і досить добре, що авторка спромоглася вирішувати дану проблему. Неодноразово порушувалося питання щодо необхідності податкової амністії для активів фізичних осіб, одержаних ними за рахунок доходів, що підлягали оподаткуванню на час їх отримання. Адже лише комплексне впровадження такого декларування може забезпечити додаткову прозорість, умови для належної сплати податків та дотримання податкової дисципліни платниками податків у майбутньому, формування партнерської моделі взаємодії контролюючих органів та платників податків. Відтак актуальним постає питання дослідження впливу цих новацій на функціонування існуючої податкової системи України. Обрана дисертанткою тема для дослідження є актуальною і торкається широкого кола питань удосконалення правового регулювання добровільного декларування активів фізичних осіб, що є вкрай актуальним для підвищення рівня податкової безпеки нашої держави.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків, рекомендацій, сформульованих у дисертації, їх новизна. Робота має високий та глибокий науковий рівень наукового дослідження, який відповідає рівню, змісту, науковим результатам та вимогам, що висунуті для дисертаційних робіт на здобуття ступеня доктора філософії.

Проаналізувавши анотацію та текст дисертації, зміст публікацій Ковальчук Олени Костянтинівни, можемо зробити висновок про те, що наукові положення, висновки і рекомендації, викладені у дисертації мають достатній ступінь обґрунтованості, відповідають меті та завданням роботи, що забезпечується адекватністю обраних методів дисертаційного дослідження.

Сформована структура дисертації дала можливість здобувачці послідовно і комплексно проаналізувати широкий спектр питань, які стосуються правового режиму одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб.

Мета дисертаційного дослідження визначена коректно і полягає в поглибленні наукових знань і комплексній розробці теоретичних положень стосовно правового регулювання податкової амністії і, зокрема, такого її виду як О(С)ДДАФО та підготовці науково обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення чинного податкового законодавства. Для досягнення поставленої мети наукового дослідження було передбачено вирішення багатьох завдань, які були успішно досягнуті здобувачкою. Об'єкт та предмет дослідження визначені відповідно до встановлених вимог та дозволяють всебічно проаналізувати поставлену проблему, не виходячи за межі наукової спеціальності.

Наукова новизна рецензованої дисертації полягає у тому, що дисертаційне дослідження є одним із в українській правовій науці комплексних праць, присвячених з'ясуванню правового регулювання О(С)ДДАФО в Україні, у результаті чого сформульовано низку основних наукових положень і зроблено висновки, що мають наукову новизну та практичну значимість.

Наукові положення, висновки і рекомендації, викладені у дисертації мають достатній ступінь обґрунтованості, оскільки базуються на теоретичних працях як вітчизняних, так і зарубіжних вчених – представників, насамперед, науки податкового права. Зокрема, теоретичною основою дисертаційного дослідження є наукові праці українських і зарубіжних учених із загальнотеоретичної юриспруденції, податкового права, адміністративного та фінансового права, інших галузей права. У результаті проведеного дослідження сформульовано низку наукових положень, висновків та рекомендацій, запропонованих особисто здобувачкою.

Авторці на основі аналізу чинного законодавства України, зокрема податкового, практики його застосування й теоретичного осмислення наукових напрацювань вітчизняних і зарубіжних дослідників у відповідних галузях знань визначити сутність такого виду податкової амністії як одноразове добровільне декларування активів фізичних осіб. Сформульовано

низку висновків, пропозицій і рекомендацій, спрямованих на вдосконалення національного податкового законодавства стосовно регламентації зазначеного різновиду податкової амністії.

Практичне значення одержаних результатів у науково-дослідній роботі, правотворчості, правотворчості та освітньому процесі достатньою мірою висвітлене у дисертації і сумнівів не викликає. Передусім практичне значення здобутих результатів полягає у можливості їх використання для вдосконалення чинного законодавства України, а також у практичній діяльності органів публічної влади (Акт про впровадження у діяльність Головного управління ДПС у Хмельницькій області від 30.01.2023 № 41/22-01-01-01-27), тобто під час здійснення розробки проектів розпорядчих актів у сфері одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб, порядку надання документів податкової звітності платниками податків, які беруть участь у процедурі одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб. Результати дисертаційного дослідження можуть бути використані й у освітньому процесі під час викладання дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», «Адміністративний процес», підготовки підручників, посібників, курсів лекцій, навчально-методичних комплексів із зазначених дисциплін (Акт про впровадження у навчальний процес Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова від 25.01.2023 р. № 0043/23).

Повнота викладу положень дисертації в наукових публікаціях, зарахованих за темою дисертації. Результати дисертації достатньо повно викладено у 9 наукових працях, зокрема у 4 наукових статтях у фахових виданнях України, 1 наукова стаття у науковому періодичному виданні іншої держави, зокрема у періодичному науковому виданні іншої держави, яка входить до Організації економічного співробітництва та розвитку та/або Європейського Союзу з наукового напрямку, за яким підготовлено дисертацію здобувачки, 5 у збірниках тез матеріалів міжнародних наукових і науково-практичних конференціях.

Дискусійні положення та зауваження щодо змісту дисертації.

1. Потребує уточнення позиція авторки стосовно того, що вона в анотації на С. 8 роботи зазначає, що «Автором аргументовано недоцільність закріплення гарантій звільнення декларантів від *адміністративної* та *кримінальної* відповідальності за несплату податків і зборів з доходів, що стали джерелом походження активів, які висвітлюються в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації, в нормах *податкового* законодавства України. Наголошено на необхідності відображення таких нормативних приписів в актах *адміністративного та кримінального* законодавства України відповідно», і, у той же час, в анотації на С. 9 роботи нею «Надано пропозиції щодо внесення змін до ст. 14 *Податкового кодексу* України й запропоновано закріпити таке визначення податкової амністії: це податково-правовий інститут, що передбачає спеціальний порядок звільнення платників податків (або окремих їх категорій) від *фінансової* відповідальності за порушення податково-правових норм, має темпорально обмежений період дії та вимагає від платників податків вчинення зустрічних дій на користь держави.». Вже в дисертації на С. 6 «передбачення гарантій звільнення суб'єктів декларування авторкою визначається від відповідальності за порушення не лише фінансового, але й кримінального та адміністративного законодавства.»

Тобто спочатку йде мова про звільнення декларантів від *адміністративної* та *кримінальної* відповідальності, а у запропонованому авторкою визначенні податкової амністії згадується звільнення платників податків (або окремих їх категорій) лише від *фінансової* відповідальності. На наш погляд найбільш доречною є позиція стосовно того, що особа має звільнитися від відповідальності за порушення не лише фінансового, але й кримінального та адміністративного законодавства.

2. Цікаво було б почути розмежування авторкою позиції, висловленої на С. 6 роботи стосовно того, що «особливості О(С)ДДАФО як виду податкової амністії (розповсюдження на фізичних осіб (на резидентів та нерезидентів), у тому числі на самозайнятих осіб анонімність джерел одержання або

набуття об'єктів декларування; застосування заходів запобігання легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом тощо).» Тобто як при анонімності джерел одержання або набуття об'єктів декларування можна визначити, що доходи отримані не злочинним шляхом? Справедливо відмітити, що авторкою пізніше на С. 7 «вказано на законодавчу колізію щодо забезпечення анонімності джерел одержання (набуття) декларантом об'єктів декларування, яка полягає, з одного боку, у наданні гарантій такої анонімності, а з іншого, у тому, що правовий механізм О(С)ДДАФО передбачає встановлення для банку функцій фінансового моніторингу, та запропоновані шляхи її усунення». Відповідна позиція також відображена нею на С. 169 у висновках. Як авторка пропонує у законодавстві вирішити дану проблематику?

3. При дослідженні правового механізму одноразового (спеціального) декларування активів фізичних осіб авторкою наголошено на тому, що обов'язковою умовою реалізації цього виду податкової амністії є сплата збору за таке декларування. При цьому дисертантка наголошує, що такий збір різниться від зборів податкового характеру, включених до податкової системи України. Вважаємо, що необхідно деталізувати відмінності збору за одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб від зборів податкового характеру, які входять до податкової системи України.

Слід зазначити, що викладені зауваження переважно мають дискусійний характер і тому суттєво не впливають на позитивну оцінку дисертаційної роботи. Вони викликані інтересом до цього дослідження, новизною та актуальністю питань, що розкриваються авторкою. Зміст роботи, перелік наукових публікацій доводить наукову зрілість, володіння здобувачкою методикою дослідницької роботи, умінням узагальнювати досягнуте в науці і на основі досягнутого самостійно формулювати гіпотези, положення, висновки, які мають концептуальний характер та є основою для подальших наукових пошуків у цьому напрямку.

Загальний висновок. Дисертаційне дослідження Ковальчук Олени Костянтинівни на тему «Правовий режим одноразового (спеціального)

добровільного декларування активів фізичних осіб», відповідає вимогам, встановленим 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 і доповненнями від 03 квітня 2019 року № 283), пунктам 6, 7, 8, 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, є завершеною самостійною науково-дослідною роботою, в якій отримано нові науково обґрунтовані результати, що в сукупності вирішують наукове завдання, що має істотне значення для науки податкового права, а його авторка – Ковальчук Олена Костянтинівна заслуговує на присудження їй освітньо-наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 Право.

Рецензент

**професор кафедри конституційного,
адміністративного та фінансового права
Хмельницького університету управління
та права імені Леоніда Юзькова,
доктор юридичних наук,
професор**

Олександр БРИГІНЕЦЬ