

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

РЕЦЕНЗІЯ

**кандидатки юридичних наук, доцентки
Сторожук Ірини Петрівни 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

Важливість та актуальність реалізації одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб в Україні пов'язані в тому числі з тим, що саме через впровадження фактично реалізується податкова амністія, чим забезпечується безпосереднє впровадження вказаних стандартів світової практики, достовірність і реалістичність податкової інформації, як наслідок, дізнатися, де резиденти, які зобов'язані сплачувати податки з доходів, що доходи отримують, які мають рахунки. Фактично, такий підхід обрано для того, аби мати більш чітке уявлення та можливість співставити дані, подані в відповідних податкових деклараціях з реальним станом справ. Це основні цілі, яких намагалися досягти розробники CRS, що діє в багатьох країнах й дозволяє контролюючим органам не лише повною мірою нарахувати податки, а й побачити те, що інформація, яку платник надає у податковій декларації, не збігається з тим, що має місце насправді.

Україна вже упродовж досить тривалого часу перебуває на шляху інтеграції до Європейського Союзу. Для реалізації цієї мети однією з ключових умов є відповідність національного законодавства України, у тому числі й податкового, чинним положенням та законодавчим тенденціям ЄС. Все ще потребує закріплення в вітчизняному податковому законодавстві положення щодо реалізації Плану BEPS для боротьби з розмиванням оподаткованої бази й

виведенням прибутку з-під оподаткування. У зазначеному Плані містяться заходи, спрямовані на досягнення транспарентності у податкових правовідносинах, одним з яких є запровадження Загального Стандарту обміну інформацією по залишкам на зарубіжних рахунках (*англ.* Common Reported Standards). Для реалізації вимог зазначеного Стандарту, в Україні необхідно чітко визначити правовий режим одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб.

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.

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, фінансового права та інших галузей права.

У результаті проведеного дослідження автором сформульовано низку наукових положень, висновків та рекомендацій, запропонованих особисто здобувачем. Основні з них такі:

– на основі аналізу Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (Плану дій BEPS) констатовано, що необхідною умовою досягнення оптимального балансу публічного та приватного інтересів у податкових правовідносинах в Україні є добросовісність учасників податкових відносин, забезпечення усього можливого, у тому числі, шляхом реалізації такого виду податкової амністії як О(С)ДДАФО;

– визначено особливості О(С)ДДАФО 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);

– виокремлено стадії О(С)ДДАФО, до яких віднесено нормативні (визначені законодавчо) і внутрішньоорганізаційні (залежать безпосередньо від внутрішнього переконання, волі та розсуду платника податків); відзначено, що за підсумками реалізації нормативних стадій платник податків звільняється від юридичної відповідальності за порушення податково-правових норм в режимі такого виду податкової амністії;

– аргументовано недоцільність закріплення в нормах податкового законодавства гарантій непритягнення декларантів (осіб, які скористалися О(С)ДДАФО) до адміністративної та кримінальної відповідальності за несплату податків і зборів з доходів, що стали джерелом походження активів, які висвітлюються в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації;

– 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;

– визначено причини недосягнення в повному обсязі мети О(С)ДДАФО, проведеного в Україні з 1 вересня 2021 року до 1 березня 2023 року (недосконалість правового механізму такого виду податкової амністії; введення воєнного стану в Україні; недостатність гарантій від держави для фізичних осіб-суб'єктів О(С)ДДАФО);

– було дано характеристику 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;

– аргументовано нетотожності правового механізму таких видів податкових амністій, що були оголошені та реалізовані в Україні, як податковий компроміс та О(С)ДДАФО за колом осіб, ставкою, строком та особливостями заходів контролю при їх проведенні;

– дано характеристику співвідношення зборів податкового характеру, включених до податкової системи України з іншими платежами з урахуванням збору за О(С)ДДАФО;

– було дано визначення критеріїв класифікації податкової амністії (тривалість, залежність від виду нормативно-правового регулювання, наявність обов'язку проведення перевірки в межах реалізації податкової амністії, територія поширення, доходи фізичних осіб, заходи, передбачені програмою податкової амністії, вид податків, за якими проводиться така амністія; відповідальність, від якої звільняються платники податків);

– охарактеризовано мети О(С)ДДАФО як багатоаспектної (легалізація доходів, утвердження світових стандартів у сфері оподаткування в національному законодавстві, поповнення бюджету, детінізація національної економіки, створення нових умов для чесного ведення бізнесу, запобігання відтоку коштів у низькоподатковій юрисдикції, підтримка економіки та бізнесу в умовах воєнного стану, репатріація капіталів, побудова довірчих відносин між зобов'язаними та уповноваженими учасниками податково-правового регулювання);

– аргументовано необхідність узгодження нормативно-правових актів, що врегульовують процедуру відкриття спеціального рахунку для цілей

О(С)ДДАФО в проведенні фінансового моніторингу джерел надходження коштів платника податків.

Повнота викладу положень дисертації в наукових публікаціях, зарахованих за темою дисертації.

Результати дослідження відображено в п'ятьох наукових статтях, із яких чотири опубліковано в наукових фахових виданнях, визнаних МОН України, одна – у науковому періодичному виданні іншої держави, та чотирьох тезах доповідей, оприлюднених на науково-практичних конференціях та круглих столах.

Дискусійні положення та зауваження щодо змісту дисертації.

Високо оцінюючи представлене дисертаційне дослідження, варто вказати на окремі спірні моменти.

1. Автором наголошено на певній стадійності реалізації правового механізму одноразового добровільного декларування й запропоновано такі стадії як: а) нормативні, тобто такі, що визначені законодавчо; б) внутрішньо-організаційні – ті, що безпосередньо залежать від внутрішнього переконання, волі та розсуду платника податків.

На наше переконання, всі стадії в межах запропонованих класифікаційних груп вже є законодавчо регламентованими.

Крім того, вважаємо, що було б доцільним деталізувати особливості кожної з позначених стадій в межах одноразового (спеціального) добровільного декларування.

2. Потребує більш поглибленого вивчення пропозиція автора щодо розробки 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 має бути закріпено порядок відкриття та подальшого управління відповідними рахунками й передбачення можливості платника податків-декларанта відкривати відповідні рахунки без проведення фінансового моніторингу й додаткових перевірок джерел походження коштів та інших його активів.

3. Додаткової аргументації потребує запропонована автором пропозиція продовжити період одноразового (спеціального) добровільного декларування до завершення воєнного стану в Україні.

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 автором.

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
доцентка кафедри конституційного,
адміністративного та фінансового права
Хмельницького університету управління
та права імені Леоніда Юзькова,
кандидатка юридичних наук,
доцентка

Ірина СТОРОЖУК